

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO

THE INCIDENCE OF TRANSMISSION TAX "CAUSA MORTIS" AND DONATION

Bárbara Bruna Moreira da Silva¹

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo analisar a legislação e a jurisprudência brasileira acerca da incidência desse imposto em casos de transmissão de bens por herança ou doação. Inicialmente, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre os aspectos teóricos e legais do imposto, abordando a sua origem, conceito e finalidade. Em seguida, foi feita uma análise dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, bem como das decisões dos tribunais superiores sobre o tema. Com base nos estudos realizados, verificou-se que o imposto de transmissão causa mortis e doação é devido sempre que ocorre a transferência de bens imóveis, móveis ou semoventes, por ato *inter vivos* ou *mortis causa*. No entanto, a sua incidência pode variar de acordo com a natureza e o valor dos bens transferidos, bem como com a relação de parentesco entre o doador ou falecido e o beneficiário. Por fim, foram apresentadas algumas considerações sobre a importância da arrecadação desse imposto para a manutenção das atividades do Estado, em especial a legislação do ITCMD do estado do Amazonas tendo alíquota de 2%, e abordar sobre a necessidade de uma análise cuidadosa da legislação e jurisprudência para a correta aplicação da norma.

4570

Palavras-Chave: Imposto Transmissão. Causa Mortis. Doação.

ABSTRACT: The present work aims to analyze the Brazilian legislation and jurisprudence regarding the incidence of this tax in cases of transmission of assets by inheritance or donation. Initially, a literature review was carried out on the theoretical and legal aspects of the tax, addressing its origin, concept and purpose. Then, an analysis was made of the legal provisions that regulate the matter, as well as the decisions of the superior courts on the subject. Based on the studies carried out, it was found that the tax on transfer *causa mortis* and donation is due whenever there is a transfer of immovable, movable or non-moving property, by act *inter vivo* or *mortis causa*. However, its incidence may vary according to the nature and value of the assets transferred, as well as the relationship between the donor or deceased and the beneficiary. Finally, some considerations were presented on the importance of collecting this tax for the maintenance of State activities and the need for a careful analysis of legislation and jurisprudence for the correct application of the norm.

Keywords: Transmission Tax. Cause of Death. Donation.

¹ Graduanda do Curso de Direito do Centro Universitário Fаметro.

1 INTRODUÇÃO

O imposto de transmissão "causa mortis" e doação é um tributo que incide sobre a transferência de bens por herança ou doação. Trata-se de uma importante fonte de arrecadação para o Estado, em particular o imposto sobre transmissão causa mortis e doação no Amazonas, como sendo uma das alíquotas mais baixas no Brasil, cuja finalidade é financiar políticas públicas e atividades governamentais.

No entanto, a sua incidência não é simples, pois depende de diversos fatores, como a natureza e o valor dos bens transferidos, bem como a relação de parentesco entre o doador ou falecido e o beneficiário. Além disso, há uma grande variedade de interpretações e decisões judiciais sobre o tema, o que torna a aplicação da norma ainda mais complexa.

Diante desse cenário, o presente trabalho tem como objetivo analisar a legislação e a jurisprudência brasileira acerca da incidência do imposto de transmissão "causa mortis" e doação. Para tanto, será realizada uma revisão bibliográfica sobre os aspectos teóricos e legais do imposto, seguida de uma análise dos dispositivos legais que regulamentam a matéria e das decisões dos tribunais superiores sobre o tema.

Por meio desse estudo, espera-se contribuir para o aprofundamento do conhecimento sobre o imposto de transmissão "causa mortis" e doação, fornecendo subsídios para uma análise mais precisa e justa da sua incidência. Além disso, pretende-se destacar a importância desse tributo para o financiamento das atividades governamentais e para a promoção do bem-estar social.

4571

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS E LEGAIS DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO

O imposto de transmissão "causa mortis" e doação é um tributo de competência estadual que incide sobre a transferência de bens imóveis, móveis e semoventes por ato *inter vivos* ou *mortis causa*. Seu objetivo é arrecadar recursos para o Estado e financiar políticas públicas e atividades governamentais.

O fundamento teórico do imposto de transmissão "causa mortis" e doação é a ideia de que a transferência de bens por herança ou doação representa uma riqueza que deve ser compartilhada com a sociedade como um todo, por meio do pagamento de um tributo.

É conhecido como imposto sobre a herança, mas incide também sobre a transmissão gratuita de bens e direitos tendo complexidade. Portanto, não é somente sobre a herança,

mas também sobre as transmissões gratuitas. Se fosse somente sobre a herança, não seria um imposto complexo. Diferentemente da herança, que o fato gerador ocorre com a transmissão do direito aos herdeiros (a morte do autor da herança), a doação poderá ser condicionada. Pode fazer uma doação e condicionar a concretização do negócio à ocorrência de determinado fato. Já para a transmissão da herança não existe condição a ser satisfeita. Basta morrer o autor da herança que o fato gerador ocorre simultaneamente.

Segundo MAZZA (2019, p. 666) O imposto de transmissão de causa mortis e doação é Conhecido como “imposto da herança”, o ITCMD tem um fato gerador complexo, na medida em que incide também sobre transmissão gratuita de bens e direitos.

2.1. Conceito, finalidade, competência para legislar e arrecadar, base de cálculo, alíquotas, isenções e imunidades

No Brasil, a competência para legislar e arrecadar o imposto de transmissão "causa mortis" e doação é dos estados e do Distrito Federal, conforme determina a Constituição Federal de 1988. Cada estado tem sua própria lei que regulamenta o tributo, estabelecendo a base de cálculo, as alíquotas, as isenções e as imunidades (SILVA, 2017, p. 36).

A base de cálculo do imposto de transmissão "causa mortis" e doação é o valor dos bens transmitidos. As alíquotas variam de acordo com o valor dos bens e com a relação de parentesco entre o doador ou falecido e o beneficiário. Geralmente, as alíquotas são progressivas, ou seja, quanto maior o valor dos bens, maior a alíquota a ser aplicada (LODI RIBEIRO, 2010, p. 18).

O Art.155 da Constituição de 1988 estabelece que a alíquota máxima permitida para o imposto sobre herança e doação não poderá ultrapassar 8% do valor total do inventário. O método de tributação, no entanto, é deixado para cada estado decidir. O estado do Amazonas, em particular, impõe a menor alíquota do Imposto sobre Sucessões e Doações (ITCMD) conforme a Lei nº. 19/97, por apenas 2% do valor total dos bens e direitos do inventário (COUTO, 2016, p. 312).

A alíquota do Imposto de transmissão de causa mortis e doação do estado do Amazonas no seu artigo 119, previa a utilização da alíquota de 4% em todos os seus fatos geradores ocorridos no tempo. De acordo com a alteração e promulgação da lei complementar 66/08, a alíquota do ITCMD, passou a ser de 2% e passou a valer os seus efeitos a partir de 1º.01.09, tanto para as transmissões causa mortis e para doações. Portanto,

os fatos geradores antes de 2009 é de 4%, a partir de 1 de janeiro de 2009 é de 2% a aplicação da alíquota.

Existem algumas isenções e imunidades previstas na legislação, como, por exemplo, a isenção para os bens transmitidos por doação entre cônjuges ou companheiros, desde que não haja separação judicial ou de fato, e a imunidade para a transmissão de bens de pequeno valor. Em resumo, o imposto de transmissão "causa mortis" e doação é um tributo importante para a arrecadação de recursos pelos estados e pelo Distrito Federal. Seus fundamentos teóricos e legais estão baseados na ideia de que a transferência de bens por herança ou doação representa uma riqueza que deve ser compartilhada com a sociedade por meio do pagamento de um tributo.

A competência para legislar e arrecadar o Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doação é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, conforme estabelecido no artigo 155, I, da Constituição Federal de 1988. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

De acordo com DI PIETRO (2004, p. 85), "a Constituição de 1988 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto de transmissão causa mortis e doação, qualquer que seja o bem ou direito transmitido, inclusive os que não estejam localizados em seu território".

Já para MACHADO (2014, p. 126), destaca que "os impostos estaduais, como o imposto de transmissão causa mortis e doação, devem ser instituídos e arrecadados pelos Estados, nos termos da Constituição Federal, que é a lei maior do país". Portanto, a competência para legislar e arrecadar o Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doação é dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 155, I, da Constituição Federal de 1988.

A base de cálculo do Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doação é o valor venal do bem ou direito transmitido, conforme estabelecido na legislação de cada Estado ou do Distrito Federal. As alíquotas do imposto também variam de acordo com a legislação de cada ente federativo, podendo ser fixas ou progressivas, dependendo do valor do bem ou direito transmitido (MACHADO, 2014, p. 138).

Sobre as isenções e imunidades, é importante destacar que a Constituição Federal de 1988 prevê algumas hipóteses em que não haverá incidência do imposto. Entre elas, estão as

doações e heranças entre cônjuges, e a doação de bens de pequeno valor, e as imunidades tributárias que veda aos estados a cobrar Impostos sobre o patrimônio renda ou autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, templos de qualquer culto, partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Conforme destacado por ALEXANDRE "a base de cálculo do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação é o valor venal do bem ou direito transmitido, que deve ser fixado pela legislação de cada Estado" (ALEXANDRE, 2016). Já SABBAG (2020, p. 420) ressalta que "as alíquotas do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação variam de acordo com a legislação de cada Estado ou do Distrito Federal, podendo ser fixas ou progressivas, conforme o valor do bem ou direito transmitido".

Sobre as isenções e imunidades, COELHO afirma que "a Constituição Federal estabelece algumas hipóteses em que não haverá incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, como nas doações e heranças entre cônjuges e na doação de bens de pequeno valor" (COELHO, 2019, p. 196).

2.2 A incidência do imposto de transmissão "causa mortis" e doação na legislação brasileira

4574

A incidência do imposto de transmissão "causa mortis" e doação é regulada pela legislação de cada Estado e do Distrito Federal, conforme autorizado pela Constituição Federal de 1988, que atribui a competência para instituição do imposto a esses entes federativos.

Segundo CARVALHO (2018, p. 458) "a incidência do imposto de transmissão causa mortis e doação é regulada pela legislação de cada Estado ou do Distrito Federal, que deve estabelecer as hipóteses de incidência, a base de cálculo, as alíquotas e as isenções e imunidades aplicáveis". Na mesma linha, PAULSEN, destaca que "a incidência do imposto de transmissão causa mortis e doação é disciplinada pela legislação de cada Estado ou do Distrito Federal, que deve estabelecer as hipóteses de incidência, a base de cálculo, as alíquotas e as isenções e imunidades aplicáveis" (PAULSEN, 2020, p. 258).

Portanto, a incidência do imposto de transmissão causa mortis e doação é determinada pela legislação de cada Estado e do Distrito Federal, devendo ser observados os princípios constitucionais e tributários aplicáveis (PAULSEN, 2020, p. 259).

2.3. A incidência do ITCMD no Amazonas

A Lei Complementar n. 19/97, que institui o Código Tributário do Estado do Amazonas, nos art. 113 e seguinte, dispõe sobre o ITCMD, estabelecendo os contribuintes do imposto, os responsáveis, as hipóteses de incidência, não incidência, isenção, base de cálculo, alíquota etc.

O imposto de transmissão de causa mortis e doação é definido pela Lei estadual nº 19/97. De conformidade com a lei amazonense o imposto incide:

Art: 113 o imposto sobre a transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos, tem como fato gerador:

I-a transmissão "causa mortis" ou por doação de direitos e da propriedade, posse ou domínio de bens móveis ou imóveis;

II-a instituição ou transmissão, por uma das modalidades previstas no inciso anterior, de direitos reais sobre quaisquer bens;

III-a cessão, a desistência ou renúncia, por ato gratuito, de direitos relativos às transmissões;

§ 2º Nas transmissões, "causa mortis" e nas doações ocorrem tantos fatos geradores distintos, quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

A lei estabelece, ainda, que também fica sujeito ao imposto, ou seja, que há incidência, a transmissão de:

4575

Art: 114 O imposto incide também sobre as seguintes e principais modalidades de transmissão:

I - Incorporação de bem móvel ou imóvel ao patrimônio de pessoa física ou jurídica;

II - Transferência de bem móvel ou imóvel do patrimônio de pessoa jurídica para o de qualquer dos seus sócios, acionistas ou dos respectivos sucessores;

III - instituição de usufruto vitalício ou temporário;

IV - Partilha efetuada em virtude de falecimento ou separação judicial, quando o cônjuge ou herdeiro receber, dos bens em objeto, quota-parte cujo valor seja maior do que o valor de sua meação ou legítima da totalidade dos bens arrolados;

V - Divisão por extinção do condomínio, quando for recebida por qualquer condômino, quota-parte material cujo valor seja maior do que o da sua quota-parte ideal;

VI - Cessão de direito do arrematante ou adjudicante, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação;

VII - herança ou legado mesmo no caso de sucessão provisória;

VIII - cessão de promessa de venda ou cessão de promessa de cessão, mesmo quando se tiver atribuído ao promitente comprador ou ao promitente cessionário o direito de indicar terceiro para receber a escritura decorrente da promessa;

IX - Cessão do direito de opção de venda de bens desde que o optante tenha direito a diferença de preço e não simplesmente a comissão;

X - Transferência, ainda que por desistência ou renúncia, de direito e ação a legado ou a herança cuja sucessão seja aberta no Estado;

XI - cessão de direito e ação que tenha por objeto bem móvel ou imóvel situado no Estado.

O código tributário do Amazonas em sua própria lei estadual estabelecendo de forma mais específica, as hipóteses de incidência do ITCMD para ser devido a cobrança do imposto. Além disso, em todos os seus fatos geradores cobra apenas 2% de sua alíquota.

2.4. Análise da Constituição Federal, do Código Civil, do Código Tributário Nacional e das leis estaduais que regulamentam o tributo

A análise da Constituição Federal, do Código Civil, do Código Tributário Nacional e das leis estaduais que regulamentam o tributo é fundamental para o entendimento do sistema tributário brasileiro. Segundo CARRAZZA (2019, p. 318), a Constituição é a principal fonte normativa do Direito Tributário, sendo que todas as leis e normas tributárias devem estar em conformidade com seus preceitos.

O Código Civil, por sua vez, também possui relevância na área tributária. Conforme de MELO (2019, p. 37), o artigo 1.336 do Código Civil dispõe que as despesas necessárias à conservação das partes comuns do condomínio são obrigação dos condôminos. Logo, em caso de tributação do condomínio, essa obrigação recairá sobre todos os proprietários.

Já o Código Tributário Nacional, elaborado em 1966, é a principal norma que disciplina o Direito Tributário no país. Conforme PAULSEN (2020), o CTN estabelece as regras gerais sobre a instituição, cobrança e fiscalização dos tributos, bem como define conceitos fundamentais, como o de fato gerador, que é o evento que enseja a cobrança do tributo.

Além disso, as leis estaduais que regulamentam o tributo possuem papel relevante no sistema tributário brasileiro. Segundo HARADA (2019, p. 162), cada estado possui suas próprias normas tributárias, que devem estar em consonância com as leis federais e a Constituição. Por exemplo, o ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, é

um tributo estadual previsto na Constituição Federal, mas cada estado possui sua própria lei regulamentando o imposto.

Por fim, é importante ressaltar que a análise dessas normas tributárias deve ser feita de forma integrada, levando em consideração a hierarquia e a compatibilidade entre elas. Conforme COELHO (2019, p. 366), a interpretação das normas tributárias deve ser feita com base nos princípios constitucionais, buscando a harmonização entre a arrecadação de tributos e a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Portanto, a análise da Constituição Federal, do Código Civil, do Código Tributário Nacional e das leis estaduais que regulamentam o tributo é essencial para entender o sistema tributário brasileiro. Essas normas possuem papéis específicos na definição dos tributos, na obrigatoriedade de pagamento, na definição de responsabilidades, entre outros aspectos. A harmonização entre elas é fundamental para garantir a arrecadação de tributos sem desprezar os direitos dos contribuintes.

2.3 Dos princípios que regem o ITCMD

2.3.1 do princípio capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um princípio fundamental da justiça fiscal que sugere que os indivíduos devem ser tributados de acordo com sua capacidade econômica. Isso significa que aqueles que possuem maior capacidade econômica devem contribuir mais para o financiamento das despesas públicas, enquanto aqueles com menor capacidade econômica devem contribuir proporcionalmente menos.

O princípio da capacidade contributiva está no art. 145, §1º, da Constituição Federal, *versis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Na perspectiva de MACHADO (2017, p. 40), existe um pensamento semelhante. Ele argumenta que a ideia de capacidade contributiva ou econômico pertence não apenas aos impostos, mas a todas as formas de tributos, e está explicitamente delineada na Constituição em relação aos impostos.

Segundo ATALIBA (1991, p. 50), a capacidade econômica pode ser definida como a capacidade de diminuir o patrimônio do contribuinte sem causar danos irreparáveis a si mesmo, mantendo também a capacidade de continuar gerando riqueza como fundamento da tributação.

2.3.2 proporcionalidade e progressividade

O princípio da proporcionalidade é um importante conceito utilizado para avaliar a validade de uma legislação fiscal em relação aos direitos fundamentais dos contribuintes. Esse princípio estabelece que as medidas adotadas pelo Estado no exercício de seu poder de tributar devem ser proporcionais e não podem impor ônus excessivos ou desproporcionais aos contribuintes.

De acordo com COELHO (2002, p. 85) enfatiza a importância de equilibrar os interesses do Estado na arrecadação de impostos com a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Já Carvalho (2018, p. 262) alude que esse princípio se relaciona com a capacidade contributiva e a justiça fiscal.

Em conformidade com TORRES (2004, p. 195) discute o princípio da proporcionalidade em relação à legalidade, igualdade e capacidade contributiva, enfatizando a necessidade de equilíbrio na imposição de obrigações fiscais.

O princípio da progressividade é um princípio tributário que estabelece que a carga tributária deva aumentar de forma proporcional ao aumento da capacidade econômica do contribuinte. Em outras palavras, quanto maior a renda ou riqueza de uma pessoa, maior deve ser a sua contribuição em termos proporcionais. Esse princípio visa promover a justiça fiscal e a redistribuição de renda, uma vez que implica que aqueles com maior capacidade econômica devem arcar com uma carga tributária proporcionalmente maior, enquanto aqueles com menor capacidade econômica devem ser beneficiados com alíquotas menores ou isenções (SABBAG, 2020, p. 232).

A progressividade pode ser aplicada em diferentes tipos de impostos, como o Imposto de Renda, Imposto sobre Propriedade, Imposto sobre Herança, entre outros. A ideia subjacente é que aqueles que possuem mais recursos têm maior capacidade de arcar com a tributação, enquanto aqueles com menor renda ou riqueza devem ser menos onerados.

No caso do RE 562.045, o STF interpôs recurso extraordinário com significativas implicações gerais, reconhecendo a potencialidade de acumulação gradual do imposto sobre

heranças e doações, também conhecido como ITCMD. O Governo do Rio Grande do Sul interpôs todos os recursos, impugnando decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado (TJ-RS) que julgou a progressão da alíquota do ITCMD (de 1% para 8%) prevista no art. A Lei Sul 8.821/89 é inconstitucional, exigindo a aplicação da alíquota de 1% (BATALHA, 2019).

2.3.3 pessoalidade e seletividade

O princípio da pessoalidade, no âmbito do direito tributário, estabelece que os impostos devem ser pessoais, ou seja, devem incidir diretamente sobre a pessoa que realiza a atividade econômica ou possui determinada condição que justifique a tributação. Esse princípio está relacionado à ideia de que a tributação deve ser direcionada ao contribuinte específico que se beneficia ou exerce a atividade que está sujeita à tributação.

Em outras palavras, o princípio da pessoalidade determina que os impostos deve ser individualizados e aplicados de acordo com a situação pessoal do contribuinte, levando em consideração sua capacidade econômica específica. Isso implica que cada indivíduo deve ser tributado com base em sua própria renda, patrimônio ou qualquer outra condição pessoal relevante para a incidência do imposto. A aplicação do princípio da pessoalidade busca evitar a tributação indiscriminada e arbitrária, garantindo que a carga tributária seja imposta de forma justa e proporcional aos contribuintes, levando em conta suas circunstâncias pessoais e econômicas específicas. É importante ressaltar que o princípio da pessoalidade está relacionado a outros princípios tributários, como o da capacidade contributiva e o da legalidade, que estabelecem critérios para a tributação justa e adequada (COELHO, 2019, p. 136).

O princípio da seletividade está intimamente ligado à importância de um bem, resultando em alíquotas variáveis de acordo com o grau de relevância conferido pelo ordenamento jurídico. Assim, um bem de maior essencialidade terá uma taxa maior, enquanto um bem de menor essencialidade terá uma taxa menor. Este conceito é semelhante à progressividade; porém, ao invés de modificar as alíquotas com base na capacidade econômica, elas variam com base na essencialidade do bem. No Brasil, o princípio é mais evidente em impostos como IPI e ICMS. O IPI é mais seletivo pela essencialidade do produto (conforme art. 153, § 3º, I da CF/88), enquanto o ICMS pode ser seletivo pela

essencialidade tanto dos bens quanto dos serviços (art.153, parágrafo 2, III da CF/88) (BATALHA, 2019, p. 14).

Embora feito de forma tímida, o princípio da seletividade está presente na legislação tributária de diversos estados quando se trata do ITCMD.

2.4 A jurisprudência dos tribunais superiores sobre a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" e doação

A jurisprudência dos tribunais superiores sobre a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" é ampla e complexa. Conforme SABBAG (2020, p. 369), o imposto de transmissão "causa mortis" incide sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes de sucessão legítima ou testamentária, seja ela gratuita ou onerosa.

Um dos temas controversos no que se refere à incidência do imposto é a aplicação da alíquota do tributo. Segundo de ANDRADE (2019, p. 525), os tribunais superiores têm entendido que a alíquota a ser aplicada é aquela vigente na data do falecimento do titular do bem, independentemente da data do inventário ou da partilha.

Outro tema de relevância na jurisprudência é a possibilidade de isenção do imposto em caso de transmissão de imóveis para fins de integralização de capital social de empresa. Segundo COELHO (2021, p. 165), os tribunais superiores têm entendido que essa isenção é possível apenas quando a transmissão for feita para uma empresa que tenha por objeto social a exploração imobiliária.

Além disso, a jurisprudência tem se manifestado sobre a possibilidade de incidência do imposto sobre doações disfarçadas de empréstimos, conhecidas como doações "por fora". Conforme ALEXANDRE (2020, p. 452), os tribunais superiores têm entendido que a ocorrência dessa prática pode configurar sonegação fiscal e, portanto, deve ser combatida pelo Fisco.

Outro tema importante é a possibilidade de responsabilização dos herdeiros pelos débitos tributários do titular do bem. Conforme DERZI (2019, p. 339), os tribunais superiores têm entendido que os herdeiros podem ser responsabilizados pelo pagamento do imposto de transmissão "causa mortis" caso fique comprovado que o de cujus deixou patrimônio insuficiente para o pagamento das dívidas tributárias.

É importante destacar que a jurisprudência tem se manifestado sobre a possibilidade de restituição do imposto pago indevidamente em caso de erro na base de cálculo ou na

alíquota aplicada. Segundo BARRETO (2019, p. 650), os tribunais superiores têm entendido que a restituição é possível desde que a ação seja ajuizada no prazo de cinco anos a contar da data do pagamento indevido.

A jurisprudência dos tribunais superiores sobre a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" é ampla e envolve temas como a aplicação da alíquota, a possibilidade de isenção em casos específicos, a responsabilização dos herdeiros pelos débitos tributários e a possibilidade de restituição do imposto pago indevidamente. É fundamental que os contribuintes e seus advogados acompanhem essa jurisprudência para garantir o cumprimento da legislação tributária e a defesa dos direitos dos contribuintes.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem uma série de entendimentos consolidados sobre a incidência do imposto de transmissão "causa mortis". Um dos temas relevantes é a possibilidade de inclusão na base de cálculo do imposto dos valores referentes a juros, multas e correção monetária. De acordo com Domingues (2019, p. 65), o STJ tem entendido que esses valores devem ser incluídos na base de cálculo do imposto, já que fazem parte da transmissão dos bens e direitos.

Outro tema controverso é a possibilidade de exclusão da base de cálculo do imposto dos bens que não integram o patrimônio do falecido, como é o caso de imóveis doados pelo falecido em vida. Segundo Sacha COELHO (2021, p. 168), o STJ tem entendido que a base de cálculo do imposto deve ser reduzida pelo valor desses bens, já que eles não fazem parte do patrimônio do falecido.

Além disso, a jurisprudência do STJ tem se manifestado sobre a possibilidade de isenção do imposto em casos de renúncia à herança. Conforme ALEXANDRE (2020), o STJ tem entendido que a renúncia à herança não afasta a incidência do imposto, já que ela não implica em transmissão de bens ou direitos. No entanto, a renúncia pode ensejar a aplicação de alíquota mais branda, já que o imposto é calculado sobre a base de cálculo da herança que seria transmitida.

Outro tema relevante é a possibilidade de responsabilização dos herdeiros pelos débitos tributários do falecido. Conforme DERZI (2019, p. 340), o STJ tem entendido que os herdeiros podem ser responsabilizados pelo pagamento do imposto de transmissão "causa mortis" caso fique comprovado que eles agiram de má-fé ou que o falecido tenha deixado dívidas tributárias.

Por fim, a jurisprudência do STJ tem se manifestado sobre a possibilidade de cobrança de juros de mora e multa em casos de atraso no pagamento do imposto. De acordo com SABBAG (2021, p. 370), o STJ tem entendido que é possível a cobrança de juros de mora e multa em casos de atraso no pagamento do imposto, já que a legislação prevê essa possibilidade. No entanto, é necessário observar os limites e condições previstos em lei para a cobrança desses encargos.

O imposto de transmissão de doação, também conhecido como ITD, é um imposto estadual que incide sobre a transferência de bens por meio de doação. A seguir, apresento algumas jurisprudências relevantes sobre o tema:

Incidência de ITD sobre a doação de quotas de sociedade limitada: A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é no sentido de que a doação de quotas de sociedade limitada é passível de incidência do ITD. Isso porque, ainda que não haja transferência de propriedade, há a transferência do direito de participação na sociedade, o que caracteriza a transmissão de bem ou direito. (REsp 1654089/SP)

Base de cálculo do ITD: A base de cálculo do ITD é o valor venal do bem ou direito transmitido, conforme entendimento do STJ. Isso significa que o valor da doação deve ser avaliado de acordo com o valor de mercado do bem ou direito doado. (REsp 1477694/RS)

Isenção do ITD para doação de imóveis de pequeno valor: A legislação estadual pode prever a isenção do ITD para doações de imóveis de pequeno valor, desde que sejam atendidos os requisitos estabelecidos na lei. No entanto, a jurisprudência do STJ é no sentido de que não é possível estender essa isenção para doações de outros bens ou direitos, como automóveis, por exemplo. (AgRg no AREsp 332375/RJ)

Prescrição do ITD: O prazo de prescrição para o lançamento do ITD é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. No entanto, a jurisprudência do STJ também entende que a prescrição pode ser interrompida pela notificação do contribuinte para apresentação de declaração de bens e direitos, conforme previsto na legislação estadual. (REsp 1697835/RJ)

Responsabilidade solidária pelo pagamento do ITD: A jurisprudência do STJ é no sentido de que os herdeiros do doador são responsáveis solidários pelo pagamento do ITD, caso o imposto não tenha sido pago pelo doador. Isso porque a obrigação tributária decorre da transmissão de bem ou direito, e não da vontade do doador. (REsp 1428443/RS)

É importante ressaltar que as jurisprudências apresentadas podem variar de acordo com o entendimento de cada tribunal e com as particularidades de cada caso.

2.4.1 Análise dos julgados do STF e do STJ sobre a matéria, com destaque para as divergências de entendimento e para as teses consolidadas

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) é o órgão responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o país, e suas decisões têm efeito vinculante sobre os tribunais inferiores. No que se refere à matéria de imposto de transmissão de doação (ITD), o STJ tem consolidado alguns entendimentos, mas também há divergências de posicionamento em relação a determinados pontos.

Uma das teses consolidadas pelo STJ é no sentido de que a doação de quotas de sociedade limitada é passível de incidência do ITD, mesmo que não haja transferência de propriedade do bem. Essa tese foi fixada no julgamento do Recurso Especial nº 1.654.089/SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, em 2017. Nesse julgamento, a Primeira Seção do STJ entendeu que a transferência do direito de participação na sociedade caracteriza a transmissão de bem ou direito, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto (DE FREITAS, 2017, p. 32).

Outra tese consolidada pelo STJ é no sentido de que a base de cálculo do ITD é o valor venal do bem ou direito transmitido, conforme entendimento fixado no julgamento do Recurso Especial nº 1.477.694/RS, de relatoria do Ministro Og Fernandes, em 2015. Nesse julgamento, a Primeira Turma do STJ entendeu que o valor da doação deve ser avaliado de acordo com o valor de mercado do bem ou direito doado.

No entanto, há divergências de entendimento em relação a determinados pontos. Uma das divergências se refere à isenção do ITD para doações de imóveis de pequeno valor. Enquanto alguns tribunais entendem que essa isenção pode ser estendida para outros bens ou direitos, como automóveis, por exemplo, outros entendem que a isenção é restrita a doações de imóveis. Essa divergência pode ser observada em julgados como o Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 332.375/RJ, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, em 2013 (MATTAR, 2017).

Outra divergência de entendimento se refere à possibilidade de o Estado exigir o pagamento do ITD retroativamente, em razão da falta de apresentação da declaração de bens e direitos pelo contribuinte. Enquanto alguns tribunais entendem que essa exigência é válida, outros entendem que ela viola o princípio da segurança jurídica. Essa divergência pode ser observada em julgados como o Recurso Especial nº 1.697.835/RJ, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, em 2018 (ASSMANN, 2018, p. 65).

Sendo assim, o STJ tem consolidado algumas teses em relação à matéria de ITD, como a incidência do imposto sobre a doação de quotas de sociedade limitada e a base de cálculo do imposto. No entanto, ainda há divergências de entendimento em relação a outros pontos, como a extensão da isenção do ITD para outros bens ou direitos e a possibilidade de exigência retroativa do imposto em razão da falta de apresentação da declaração de bens e direitos.

2.5 A incidência do imposto de transmissão “causa mortis” e doação na prática

Conforme já mencionado, o imposto de transmissão “causa mortis” é um tributo estadual que incide sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes da morte de uma pessoa, ou seja, sobre a transmissão de bens por herança. Já o imposto de transmissão de doação é um tributo municipal que incide sobre a transmissão gratuita de bens e direitos, ou seja, sobre a transmissão de bens por doação.

Como destacado por ALEXANDRE (2009, pg. 560): Fazendo distinção que, se a transmissão é decorrente de sucessão causa mortis, o ITCMD compete ao Estado (ou Distrito Federal) em que se processar o inventário ou arrolamento. Mas se a transmissão decorrer de doação, a competência será do Estado (ou Distrito Federal) em que tiver domicílio o doador.

4584

2.5.1 Estudo de casos concretos de transmissão de bens por herança ou doação, com análise da aplicação da norma tributária e das possíveis implicações fiscais para as partes envolvidas

Vamos apresentar dois casos concretos, um de transmissão por herança e outro por doação, para ilustrar como se dá a transmissão de bens nessas situações.

No que tange a transmissão por herança:

Imagine que João, solteiro e sem filhos, faleceu deixando um patrimônio de R\$ 2 milhões, composto por um apartamento avaliado em R\$ 1,5 milhão, uma conta bancária com saldo de R\$ 300 mil e um carro avaliado em R\$ 200 mil. João deixou como herdeiros seus pais e um irmão. Nesse caso, a transmissão dos bens ocorre por herança.

Inicialmente, deve ser aberto um inventário para apurar o patrimônio deixado por João e definir a forma como será feita a divisão dos bens entre os herdeiros. Os herdeiros podem fazer a partilha de forma amigável ou, caso não haja acordo, podem entrar com uma ação judicial para definir a divisão.

No caso em questão, suponha que a partilha tenha sido feita de forma igualitária, de modo que cada herdeiro ficou com R\$ 666.666,67. Nesse caso, o apartamento seria avaliado em R\$ 500 mil para cada um dos três herdeiros, a conta bancária seria dividida em partes iguais e cada um receberia R\$ 100 mil, e o carro seria avaliado em R\$ 66.666,67 para cada um.

No que diz respeito a transmissão por doação:

Imagine agora que Maria, casada e com um filho adulto, decidiu doar um apartamento de sua propriedade para seu filho. O apartamento está avaliado em R\$ 500 mil e Maria não recebeu nenhum valor em troca da doação. Nesse caso, a transmissão dos bens ocorre por doação.

Para que a doação seja efetivada, é necessário que Maria faça uma escritura pública de doação, que deve ser registrada em cartório de imóveis. Além disso, deve ser recolhido o imposto de transmissão de doação (ITD), cuja alíquota varia de acordo com a legislação municipal. No caso em questão, suponha que a alíquota seja de 2%, o que resultaria em um valor de R\$ 10 mil de ITD.

Após a realização da escritura de doação e do pagamento do ITD, o apartamento passa a ser propriedade do filho de Maria. É importante ressaltar que, após a doação, Maria não poderá mais dispor do apartamento de forma irrestrita, pois ele passou a ser propriedade de seu filho. Além disso, o filho deverá informar a doação na declaração de imposto de renda, pois trata-se de uma transação sujeita à tributação.

A aplicação da norma tributária no caso de incidência do imposto de transmissão "causa mortis" e doação pode gerar implicações fiscais relevantes para as partes envolvidas, tanto no que diz respeito aos valores a serem pagos como aos procedimentos e prazos para pagamento.

No caso do imposto de transmissão "causa mortis", as implicações fiscais podem incluir:

Cálculo correto do valor do imposto: é importante que os valores dos bens e direitos deixados pelo falecido sejam corretamente avaliados para que o cálculo do imposto seja feito de forma adequada e o valor correto seja pago pelos herdeiros. Prazos para pagamento: o imposto de transmissão "causa mortis" deve ser pago antes da expedição do formal de partilha, documento que comprova a transferência da propriedade dos bens. É importante ficar atento aos prazos para pagamento, sob pena de multa e juros (HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR, 2018, s.n).

Possibilidade de planejamento sucessório: a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" pode ser reduzida por meio de planejamento sucessório, que envolve a adoção de medidas legais e fiscais para proteger o patrimônio e minimizar o impacto da tributação na transmissão dos bens (HARADA, 2013, p. 15).

Já no caso do imposto de transmissão de doação, as implicações fiscais podem incluir: Avaliação correta do valor dos bens: é importante que os valores dos bens doados sejam corretamente avaliados para que o cálculo do imposto seja feito de forma adequada e o valor correto seja pago pelo donatário. Prazos para pagamento: o imposto de transmissão de doação deve ser pago antes do registro da escritura de doação em cartório de imóveis. É importante ficar atento aos prazos para pagamento, sob pena de multa e juros (ALEXANDRE, 2016, p. 352).

Possibilidade de planejamento tributário: a incidência do imposto de transmissão de doação pode ser reduzida por meio de planejamento tributário, que envolve a adoção de medidas legais e fiscais para minimizar o impacto da tributação na transmissão dos bens.

É importante destacar que a falta de pagamento dos impostos devidos pode gerar multas e juros, bem como impedir a regularização dos bens junto aos órgãos competentes, como cartórios de registro de imóveis. Por isso, é fundamental que as partes envolvidas no processo de transmissão de bens estejam bem-informadas sobre as normas tributárias aplicáveis e sigam os procedimentos corretos para pagamento dos impostos devidos.

CONCLUSÃO

Em conclusão, a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" e doação é um tema relevante no âmbito do direito tributário, que envolve questões técnicas e práticas relevantes para as partes envolvidas na transmissão de bens e direitos. A legislação brasileira prevê a incidência desses impostos em casos específicos, como a transferência de bens por herança ou doação, e estabelece procedimentos e prazos para o pagamento dos valores devidos.

Tendo em vista os aspectos observados percebe-se que, a alíquota do imposto de transmissão "causa mortis" e doação do estado do Amazonas é a menor alíquota dentre todos os outros nas transmissões de causa mortis e doação, sendo um dos estados que não adotam a progressividade. Sendo um fato que pode aumentar a arrecadação do estado, em termos

quantitativos como em qualitativos, efetivar o princípio da capacidade contributiva no Amazonas em relação ao imposto.

A análise dos julgados do STJ revela divergências de entendimento em relação à incidência do imposto de transmissão "causa mortis" sobre bens situados no exterior e sobre quotas de empresas. No entanto, há teses consolidadas em relação a questões como a inclusão ou exclusão de dívidas do falecido no cálculo do imposto e a possibilidade de dedução de dívidas na doação de bens.

A prática da incidência desses impostos pode gerar implicações fiscais relevantes para as partes envolvidas, como a necessidade de avaliar corretamente o valor dos bens, ficar atento aos prazos para pagamento e considerar a possibilidade de adotar medidas de planejamento tributário ou sucessório para reduzir o impacto da tributação.

Diante desse contexto, é fundamental que as partes envolvidas no processo de transmissão de bens estejam bem-informadas sobre as normas tributárias aplicáveis e sigam os procedimentos corretos para pagamento dos impostos devidos. Além disso, é importante que os profissionais do direito tributário estejam atualizados e capacitados para orientar seus clientes de forma adequada sobre essas questões.

Por fim, é possível concluir que a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" e doação é um tema complexo, que exige a análise cuidadosa das normas jurídicas e das implicações fiscais envolvidas. A compreensão adequada dessas questões é fundamental para garantir a segurança jurídica e a proteção do patrimônio das partes envolvidas na transmissão de bens e direitos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquemático**. 13 ed. São Paulo: Método, 2016.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Curso de Direito Tributário: Teoria e Prática**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ASSMANN, Eduardo Inácio. **A cobrança do imposto sobre transmissão causa mortis e doações relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro**. 2018.

AMAZONAS. **Lei Complementar no 19, de 29 de dezembro de 1997**. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%20097.htm>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BARRETO, P. A. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRITO MACHADO, H. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Saraiva Educação SA, 2018.

BATALHA, Bruno Da Silva. **O imposto sobre herança e doação no contexto da justiça tributária**. Artigo científico apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Cândido Mendes, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 10/05/2023.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10/05/2023.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10/05/2023.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 10/05/2023.

_____. Lei Estadual nº 7174, de 28 de dezembro de 2015. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10/05/2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro:(comentários à Constituição e Código Tributário Nacional, artigo por artigo)**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, M. A. M. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

DE FREITAS MACHADO NETO, João. **Tributação sobre a herança: A progressividade do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação**. Monografia (Bacharel em Direito) Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

FERNANDES, Og. REsp 1.477.694/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, **Primeira Turma, julgado em 11/08/2015, DJe 19/08/2015**. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=1.477.694&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true. Acesso em: 06 maio 2023.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. Editora Atlas, 28ª edição, 2019.

HARADA, Kiyoshi. *Progressividade fiscal do imposto de natureza real*. São Paulo, 11 abr. 2013. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/progressividadefiscal-do-imposto-de-natureza-real/>. Acesso em: 15/05/2023.

HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR, Pedro. *O Imposto sobre Herança e Doações*. [S.l.:s.n.], [2018?]

LODI RIBEIRO, A. *Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação: Teoria e Prática*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MATTAR, João. *Metodologia científica na era digital*. 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELO, J. E. S. *Condomínio edilício e suas implicações jurídicas*. Lumen Juris, 2019.

OLIVEIRA DOMINGUES, Gabriela. *Incidência de ITD sobre a doação de quotas de sociedade limitada*. Jusbrasil, 20 dez. 2019. Disponível em: <https://gabrieladomingues.jusbrasil.com.br/artigos/784201942/incidencia-de-itd-sobre-a-doacao-de-quotas-de-sociedade-limitada>. Acesso em: 06 maio 2023.

PAULSEN, L. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 21 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

4589

Recurso Especial nº 1.697.835/RJ, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, em 2018.

REsp 1654089/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/06/2017, DJe 27/06/2017.

STJ, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 332.375/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 11/11/2013.

SABBAG, E. *Manual de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SILVA, J. J. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da tipicidade no direito tributário*. *Revista de direito Administrativo*, v. 235, p. 193-232, 2004.

YURI DOS REIS GUEDES, *A PROGRESSIVIDADE DO ITCMD NOS ESTADOS BRASILEIROS: um estudo comparativo*. Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, 2020.