

**APOSTILA**

# **IPVA ITCMD**

**LAÍS DEPRÁ MARTINS**  
(Aprovada na PGM/BH e PGE/SE)

**LAURA DEPRÁ MARTINS**  
(Aprovada na PGE/SP, PGE/PE, PGE/TO E PGM/BH)

**CEJUR**  
NORTE

# IPVA E ITCMD

## 1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA

### 1.1 Aspectos Gerais do Imposto

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA é um tributo de competência dos Estados membros, estando previsto no art. 155, III, da CF/88:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

III - propriedade de veículos automotores."

O referido imposto só ganhou previsão constitucional em 1967, de modo que, no CTN, editado um ano antes, não há qualquer menção a ele. Desta forma, **não há atualmente normas gerais sobre o IPVA editadas pela União**, de modo que, os Estados possuem competência legislativa plena para tratar sobre a matéria em suas leis estaduais, nos termos do art. 24, § 3º, da CF/88.

Ademais, trata-se de imposto com finalidade predominantemente **fiscal**, pois tem como objetivo principal arrecadar recursos ao Erário, a partir de uma manifestação de riqueza do contribuinte: ser proprietário de veículo automotor. Pode ser ainda classificado como imposto estadual privativo, real, direto, não vinculado, de arrecadação não vinculada e ordinário.

Ainda em âmbito constitucional, assim dispõe o art. 155, § 6º, da CF/88:

"Art. 150. § 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização"

De acordo com o primeiro inciso, **cabe ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas para o IPVA**. O objetivo é evitar guerra fiscal entre os Estados, que poderiam diminuir exageradamente suas alíquotas a fim de atrair mais contribuintes para licenciar os veículos em seus territórios.

Já o segundo inciso determina que o IPVA pode ter alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização do veículo. Com base nessa norma, se considera legítima a tributação diferenciada com alíquotas menores para veículos utilizados para transporte escolar, em detrimento de veículos particulares, por exemplo.

### Atenção

Em que pese a permissão constitucional para se estabelecer alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização do veículo, há precedentes do STF que **proíbem a tributação desuniforme entre veículos nacionais e importados**. Atribuir alíquotas diferentes do IPVA pelo fato do veículo automotor ser importado fere o princípio da isonomia, bem como viola o art. 152, da CF/88, que diz que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino; viola também a cláusula do tratamento nacional (prevista no Acordo Geral sobre Tarifas e Comercio – GATT), que determina que o tratamento ao produto importado que ingressa regularmente no país deve ser equivalente ao produto nacional similar.

### Como esse assunto foi cobrado em prova

**FCC - 2014 - PGE-RN - Procurador do Estado de Terceira Classe**

**Analise os itens abaixo.**

I. O IPVA é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, mas pode ser instituído pelos Municípios na ausência de legislação estadual.

II. As alíquotas mínimas para o IPVA são fixadas por Resolução do Senado Federal.

III. O IPVA pode ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização dos veículos.

IV. O IPVA pode ter alíquotas progressivas em razão do valor venal do veículo, conforme disposição expressa na Constituição Federal.

Está correto o que se afirma **APENAS** em

- a) II e IV.
- b) I e II.
- c) II e III.
- d) III e IV.
- e) I e III.

**Comentários:**

Item I: o IPVA é tributo de competência estadual, nos termos do art. 155, III, da CF/88. É considerado tributo privativo, pois cabe apenas ao ente estadual a sua instituição.

Item II: sim, de acordo com o art. 155, § 6º, I, da CF/88, o IPVA terá as alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal.

Item III: correto, pois trata-se de texto expresso do art. 155, § 6º, II, da CF/88.

Item IV: em que pese as discussões na doutrina e na jurisprudência sobre a possibilidade de todos os impostos, inclusive os reais, terem alíquotas progressivas, não há na Constituição Federal norma expressa

permitindo alíquotas progressivas do IPVA em razão do valor venal do imóvel, como diz a assertiva.

### **Gabarito C.**

#### **1.2 Fato Gerador**

Como não há normas gerais que disciplinam o tributo em questão, cabe aos Estados, por meio de leis estaduais instituidoras do imposto, definir qual o fato gerador que faz incidir o IPVA, sem, contudo, distorcer o conteúdo trazido pela Constituição Federal.

Assim, a manifestação de riqueza tributável, no caso do IPVA, é a **propriedade de veículo automotor** no período que a lei considera como efetivamente verificado o fato gerador.

#### **Importante**

Pode-se considerar fato gerador do IPVA a propriedade de embarcações e aeronaves?

De acordo com o STF, NÃO! A Corte Suprema entende que não deve incidir IPVA sobre embarcações e aeronaves, considerando a evolução histórica do tributo. Para o STF, o IPVA foi criado para substituir a chamada Taxa Rodoviária Única - TRU, devendo ter aspectos coincidentes entre as duas cobranças. Nesse contexto, a TRU era um tributo federal cobrado dos proprietários dos veículos automotores terrestres e destinado à manutenção e conservação de rodovias. (STF. Plenário. RE 379572/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, 11.04.2007)

Consigna-se que há importante parcela da doutrina que critica este posicionamento, bem como a Fazenda dos Estados (atenção, advocacia pública!), uma vez que, pelo princípio da capacidade contributiva a não tributação de aeronaves e embarcações em detrimento de veículos

terrestres (motos, carros), se revela um tanto quanto injusta, na medida em que, as pessoas que possuem bens como iates e aviões normalmente possuem capacidade contributiva elevada e passam ilesos pela cobrança de IPVA, enquanto os adquirentes de carros populares utilizados para o trabalho, por exemplo, devem recolher o referido imposto a cada ano.

Em geral, a maioria das leis estaduais considera ocorrido o fato gerador do imposto:

- a) na data da primeira aquisição de veículo automotor novo por consumidor final;
- b) na data do desembaraço aduaneiro em relação a veículo automotor importado por consumidor final;
- c) na data da arrematação em leilão de veículo automotor;
- d) no primeiro dia de cada ano em relação aos veículos adquiridos nos anos anteriores;
- e) no primeiro dia do ano seguinte no caso de transferência do veículo para outro Estado.

### **1.3 Base de Cálculo e Alíquotas**

A base de cálculo do imposto é valor venal do veículo automotor, levando em consideração o seu ano de fabricação, marca e modelo. Ressalta-se que, de acordo com o art. 150, § 1º, da CF/88, **as alterações na base de cálculo do IPVA não estão sujeitas ao princípio da noventena** (anterioridade nonagesimal). Assim, promovida a alteração da base de cálculo não é necessário aguardar o transcurso de 90 dias para se efetivar a cobrança do imposto, bastando que se observe os demais

princípios tributários (legalidade, irretroatividade, anterioridade do exercício, etc.).

**Como esse assunto foi cobrado em prova**

**CESPE - 2019 - TJ-BA - Juiz de Direito Substituto**

**De acordo com as limitações constitucionais ao poder de tributar, a fixação da base de cálculo do IPVA se submete à**

- a) anterioridade nonagesimal, sem necessidade de observância da anterioridade anual.
- b) anterioridade anual, sem necessidade de observância da anterioridade nonagesimal.
- c) anualidade, sem necessidade de observância da anterioridade nonagesimal.
- d) anualidade e à anterioridade anual, sem necessidade de observância da anterioridade nonagesimal.
- e) anterioridade anual e à anterioridade nonagesimal, sem necessidade de observância da anualidade.

Comentários: Conforme estudado, a alteração da base de cálculo do IPVA é exceção ao princípio da noventa (art. 150, § 1º, da CF/88), mas não ao princípio da anterioridade do exercício.

**Gabarito B.**

**Como esse assunto foi cobrado em prova**

**FCC - 2018 - PGE-TO - Procurador do Estado**

Em 16 de novembro de 2016 foi publicada lei estadual, que produziu efeitos a partir da data de sua publicação, e que alterou a lei do IPVA de um determinado Estado brasileiro. As alterações promovidas implicaram a fixação da

I. alíquota das motocicletas em percentual superior ao anteriormente fixado.

II. alíquota dos veículos de carga, tipo caminhão, em percentual inferior ao anteriormente fixado.

III. base de cálculo de veículos de passeio importados do exterior, em valor superior ao anteriormente fixado.

De acordo com a disciplina constitucional, a norma relacionada com a situação mencionada acima, no item:

- a) I já pôde ser aplicada desde 16 de novembro de 2016.
- b) I já pôde ser aplicada desde 1º de janeiro de 2017.
- c) II só pôde ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2017.
- d) III só pôde ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2017.
- e) III só pôde ser aplicada a partir de 15 de fevereiro de 2017.

### **Comentários:**

Quanto ao item I, observa-se que a lei que aumenta alíquotas deve obedecer tanto a anterioridade nonagesimal quanto a anterioridade do exercício, só podendo ser cobrado no exercício seguinte ao da majoração, após ultrapassados 90 dias da edição da lei. Desta forma, não pode ser cobrada em 16 de novembro por ofensa aos dois princípios, nem em 1º de janeiro do ano seguinte, por ofensa a anterioridade nonagesimal, o que leva a exclusão das alternativas "a" e "b".

Quanto ao item II, como não houve aumento, mas sim diminuição de alíquotas, a lei pode ser aplicada imediatamente, pois o art. 150, III, "b" e "c", da CF/88 é expresso ao afirmar que a aplicação do princípio da anterioridade (nonagesimal e do exercício) é válida para os casos de instituição e aumento de tributos e não para diminuição, excluindo, portanto a letra "c".

Quanto ao item III, verifica-se que a alteração da base de cálculo do IPVA não obedece ao princípio da anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 150, III, c, da CF/88. Segundo o artigo 150, § 1º, da CF, a majoração da base de cálculo deste imposto deve observar somente a anterioridade do exercício seguinte. Assim, a lei que aumenta a base de cálculo do IPVA pode ser aplicada em 1º de janeiro do exercício seguinte, ainda que não decorridos 90 dias da publicação. Desta forma, exclui-se a alternativa "e", pois está errado afirmar que a lei só pode ser aplicada a partir de 15 de fevereiro de 2017.

**Gabarito D.**

Quanto às alíquotas, conforme exposto, foi atribuído ao Senado Federal a fixação de alíquotas mínimas por meio de resolução, o que não ocorreu até o presente momento (há um projeto em trâmite no Senado Federal, apresentado em 2017).

Além disso, a permissão para a instituição de alíquotas diferenciadas conforme o tipo e a utilização do veículo (art. 156, §6º, II, da CF/88), confere ares de extrafiscalidade ao tributo, já que permite que veículos indispensáveis ao transporte de cargas e pessoas, por exemplo, sofra tributação menor que os automóveis de luxo.

#### **1.4 Sujeito Ativo e Sujeito Passivo**

O sujeito ativo do imposto é considerado, em regra, o Estado em que se realiza o licenciamento do veículo. Também é importante verificar em qual município foi licenciado o bem, visto que, 50% do montante arrecadado do IPVA fica para o Estado e os outros 50% do produto da arrecadação são destinados aos Municípios daquele Estado, referentes aos veículos licenciados em seus territórios.

O sujeito passivo, dito contribuinte do imposto, é o proprietário do veículo automotor, indivíduo que possui relação pessoal e direta com o fato gerador. Sem prejuízo da disposição sobre o contribuinte, é comum a estipulação nas leis de outras pessoas como responsáveis tributários do IPVA, sujeitos que não possuem relação pessoal e direta com o fato gerador, mas que se vinculam de alguma forma com a obrigação tributária, como por exemplo, o inventariante, pelo imposto devido até a data da abertura da sucessão.

### **Importante**

#### **Súmula 585 do STJ:**

A responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro – CTB, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior à sua alienação.

De acordo com o art. 134, do código de Trânsito Brasileiro, o vendedor de um veículo, ao alienar esse bem a um terceiro tem o dever de comunicar a transferência de propriedade ao DETRAN e, caso não tome essa providência ficará solidariamente responsável pelas penalidade impostas ao adquirente, novo proprietário do veículo. Nesse contexto, o fisco estadual passou a estender a responsabilidade pelo pagamento do IPVA não quitado pelo adquirente do bem ao antigo proprietário, com base nesse sentido.

Ocorre que a Corte Superior não entendeu possível essa tributação com base no art. 134 do CTB. Segundo o STJ a responsabilidade solidária prevista neste dispositivo abrange apenas as penalidades administrativas, ou seja, as infrações de trânsito, não sendo possível fazer uma

interpretação ampliativa para criar uma responsabilidade tributária para o antigo proprietário, não prevista no CTN, em relação a imposto incidente sobre veículo automotor, no que se refere ao período posterior à alienação. O art. 134 do CTB é norma relativa a trânsito e não pode ter seu âmbito de aplicação extrapolado para criar hipótese de responsabilidade tributária.

Observação: Fique atento! O entendimento firmado pelo STJ, consubstanciado na Súmula nº 585, foi baseada nos casos em que a Fazenda dos Estados, almejando cobrar o IPVA não pago pelo adquirente do bem do antigo proprietário do veículo, não encontra permissivo na legislação local e tenta efetivar a cobrança utilizando-se da previsão do art. 134, do CTB. Contudo, conforme ressaltou o STJ, tal dispositivo não abrange o IPVA, apenas penalidades administrativas relativas à infrações de trânsito. Assim, a súmula só é aplicada quando a legislação do estado não prevê a responsabilidade do alienante, e tenta utilizar como parâmetro o art. 134 do CTB.

### Como esse assunto foi cobrado em prova

#### **FGV - 2018 - SEFIN-RO - Auditor Fiscal de Tributos Estaduais**

Júlio vendeu seu carro a José, deixando de comunicar a venda ao DETRAN/RO. Só o fez quatro anos mais tarde, quando recebeu citação em processo de execução fiscal, pelo não pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) do veículo. Nesse caso, o valor do imposto é devido por:

- a) José, que adquiriu o veículo e estava na posse do carro.
- b) Júlio, que não informou ao órgão próprio sobre a alienação.

- c) ambos, solidariamente, cabendo à Fazenda optar pelo sujeito passivo da execução.
- d) Júlio, na qualidade de substituto tributário de José, face à Fazenda Estadual.
- e) ambos, solidariamente, devendo prevalecer no entanto o benefício de ordem.

Comentários: o candidato deve ter cuidado com questões que tratem do assunto, atentando se há na legislação local que disciplina o tema, disposição acerca da responsabilidade do ex proprietário do veículo pelo débito relativo ao IPVA. Havendo tal previsão, provavelmente este será o conhecimento cobrado pela banca.

O mais comum é que, caso a banca cobre teor da súmula 585 do STJ, o comando da questão tragar informações como "de acordo com o entendimento do STJ". No caso em tela, foi cobrado a previsão expressa da Lei nº 950 de 22/12/2000, do Estado de Rondônia, que dispõe expressamente sobre a solidariedade entre o proprietário do veículo automotor e o adquirente.

Destarte, a cobrança do IPVA, de forma solidária, não se baseou no art. 134 do CTB, mas sim na própria lei estadual. Vale lembrar que o art. 124 do CTN prevê essa hipótese: “somente por lei específica pode ser instituída a solidariedade quanto à responsabilidade pelo pagamento de tributos”.

### **Gabarito C.**

## **1.5 Lançamento**

Em regra, o lançamento do IPVA é feito de ofício, situação em que, o próprio fisco determina com base nos valores constantes dos registros

estaduais, o montante tributável e o sujeito passivo da exação e efetua a notificação do contribuinte, concedendo prazo para pagamento ou impugnação. Nada obsta, contudo, que a lei estadual estipule outra forma de lançamento para o imposto.

### **Aprofundando o tema:**

Qual o termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do IPVA?

Conforme exposto, o IPVA, em regra, é lançado de ofício. Assim, cabe à Fazenda Pública calcular o montante devido e notificar o contribuinte para pagamento ou impugnação do lançamento. Antes da notificação, o contribuinte sequer tem ciência do lançamento efetuado, de modo que o tributo ainda não é exigível. Assim, com a notificação do contribuinte para o recolhimento do tributo ocorre a constituição definitiva do crédito tributário.

Ressalta-se que o CTN não disciplina a forma que a notificação deve ocorrer. Desta forma, a jurisprudência entende que a lei que rege cada tributo poderá disciplinar o meio idôneo para essa notificação.

Nesse sentido:

**A cientificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA pode ser realizada por qualquer meio idôneo, como o envio de carnê ou a publicação de calendário de pagamento, com instruções para o pagamento.** STJ. 1ª Seção. REsp 1320825/RJ, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 10/08/2016.

Caso o contribuinte notificado não pague o imposto, qual o prazo o fisco possui para cobrar judicialmente a exação?

O prazo prescricional para cobrar o imposto é de 5 anos (art. 174 do CTN).

E a partir de quando é contado o prazo prescricional para o ajuizamento da ação?

O prazo prescricional para a execução fiscal inicia-se no dia seguinte à data estipulada para o vencimento do imposto. Isso porque, antes dessa data, o pagamento não é exigível do contribuinte:

**A notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA perfectibiliza a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando se o prazo prescricional para a execução fiscal no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação.** STJ. 1ª Seção. REsp 1320825/RJ, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 10/08/2016 (recurso repetitivo) (Info 588).

**Atenção:** o art. 174, do CTN dispõe que "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, **contados da data da sua constituição definitiva.**"

Para o STJ a constituição definitiva do IPVA ocorre com a notificação do contribuinte para pagamento. Pela redação literal, portanto, o prazo de 5 anos para o fisco ajuizar a execução fiscal cobrando o crédito tributário se inicia na data da notificação do sujeito passivo.

Ocorre que o STJ fez uma releitura da parte final do dispositivo e decidiu que o prazo prescricional deverá ser contado a partir do dia seguinte à data estipulada para o vencimento do imposto.

O Tribunal Superior entendeu assim porque antes de passar a data do vencimento do tributo, o fisco ainda não poderá executar o contribuinte, considerando que nem se esgotou o prazo para pagamento.

Assim, por exemplo, se o proprietário recebeu um carnê em 10/01/2019 com data de vencimento para o dia 10/02/2019, o prazo prescricional para o Estado ajuizar execução fiscal iniciará no dia 11/02/2019, caso o contribuinte não pague o imposto.

O STJ "corrige" a parte final do art. 174, que deve ser lido da seguinte forma: a ação para a cobrança do crédito tributário decorrente de IPVA prescreve em cinco anos, contados do dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação.

Em concursos, se for cobrada a redação literal do art. 174 em provas objetivas, essa alternativa está correta. No entanto, é importante conhecer o entendimento do STJ, caso seja exigido.

### **Como esse assunto foi cobrado em prova**

#### **FCC - 2018 - DPE-AP - Defensor Público**

Lei estadual considera ocorrido o fato gerador do imposto sobre a propriedade de veículos automotores no primeiro dia do mês de janeiro de cada ano, quando se tratar de veículos adquiridos em exercícios anteriores. A lei estabelece que a Secretaria da Fazenda notificará previamente os proprietários dos veículos, na qualidade de contribuintes, informando os valores por eles devidos, assim como o prazo para pagamento do tributo e as instruções para que o recolhimento seja feito diretamente nas agências bancárias conveniadas. Nesse contexto, o imposto devido em 2012 deveria ter sido pago integralmente pelos contribuintes no dia 10 do mês de fevereiro, conforme notificação encaminhada pela Secretaria da Fazenda em janeiro daquele ano. Todavia, certo contribuinte não efetuou o pagamento no prazo legal, ensejando a instauração de processo administrativo de constituição do crédito tributário, que foi concluído em dezembro de 2017. Na sequência, o débito foi inscrito em dívida ativa em janeiro de 2018, a respectiva execução fiscal foi ajuizada em março de 2018, tendo ocorrido a citação do devedor em abril de 2018. Considerando essa situação à luz da

legislação aplicável e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o crédito tributário:

- a) não foi constituído no prazo legal, que terminou em fevereiro de 2017, tendo sido extinto em razão da decadência.
- b) foi constituído no prazo legal em dezembro de 2017, tendo o prazo prescricional sido interrompido em abril de 2018.
- c) foi constituído no prazo legal em dezembro de 2017, tendo o prazo prescricional sido interrompido em março de 2018.
- d) foi constituído definitivamente em 1º de janeiro de 2018, tendo o prazo prescricional sido interrompido em abril de 2018.
- e) foi constituído definitivamente em janeiro de 2012 com a notificação da Secretaria da Fazenda, mas foi extinto em razão da prescrição ocorrida em fevereiro de 2017.

Comentários: observe que a questão cobrou o entendimento fixado pelo STJ, acima explanado:

“A notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA perfectibiliza a **constituição definitiva do crédito tributário**, iniciando-se o prazo prescricional para a execução fiscal **no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação.**”

Portanto, de acordo com o entendimento do STJ, o crédito tributário foi constituído definitivamente com a notificação do contribuinte em janeiro de 2012, não havendo que se falar em prazo decadencial para lançamento do imposto. A partir do dia seguinte à data estipulada para o vencimento tem início o prazo prescricional para ajuizar a execução fiscal. Considerando que o dia do vencimento se deu em 10 de fevereiro de 2012, o prazo prescricional começou a correr em 11 de fevereiro de 2012 e a prescrição se consumou após 5 anos, em 11 de fevereiro de 2017.

**Gabarito E.****2. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD****2.1 Aspectos Gerais do Imposto**

Os Estados e o Distrito Federal tem competência para instituir os três impostos previstos no art. 155, da CF/88:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores."

Desta forma, a lista dos impostos estaduais é exaustiva, pois não cabe aos Estados-membros instituir outros impostos que não estes listados no referido dispositivo (ITCMD, ICMS e IPVA), ressalvada a hipótese de emenda constitucional sobre o assunto.

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação - ITCMD ou apenas ITCD, trata-se de tributo estadual previsto nos arts. 35 a 42 do CTN. Tais dispositivos devem ser lidos à luz da Constituição Federal, uma vez que o CTN trata de um único imposto sobre a transmissão de bens e direitos, de competência dos Estados. Mas com a promulgação da CF de 1988 o Estado passou a ser competente para o imposto sobre as transmissões a título gratuito (ITCMD), e o Município passou a ter competência para instituir o imposto sobre a transmissão de bens imóveis a título oneroso (ITBI).

Ressalta-se que se trata de tributo marcadamente **fiscal**, visto que tem função eminentemente arrecadatória, além de ser classificado como

imposto estadual privativo, real, direto, não vinculado, de arrecadação não vinculada e ordinário.

## **2.2 Fato Gerador**

O fato gerador do ITCMD é a transmissão por causa da morte ou por doação, de quaisquer bens e direitos. Ou seja, trata-se de operações **não onerosas** de quaisquer bens, móveis ou imóveis, e direitos.

### **2.2.1 Transmissão causa mortis**

Segundo o parágrafo único do art. 35 do CTN, nas transmissões causa mortis ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários. Assim, cada herdeiro ou legatário será considerado um sujeito passivo e cada um deles terá distintas obrigações tributárias relativas ao ITCMD.

Ademais, afirma o art. 1.784 do CC/02 que aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. A abertura da sucessão coincide com o exato momento da morte e é neste momento que se define qual a lei será aplicada ao lançamento do ITCMD.

Assim, aplica-se ao lançamento ITCD a legislação vigente ao tempo do fato gerador (que é a abertura da sucessão, ou seja, a morte). É nesse sentido o disposto na **Súmula 112 do STF**: "O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão".

Este também é o posicionamento do STJ: "Pelo princípio da *saisine*, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja

vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do *de cujus*. 4. Incidência da **Súmula 112/STF**”(STJ, REsp 1142872/RS, out. 2009).

**Contudo, não confunda:** apesar da transmissão da herança ocorrer com a abertura da sucessão, sendo também este o momento considerado para fins de aplicação da lei relativa ao lançamento do ITCD, só haverá **pagamento** do imposto após a avaliação dos bens do espólio, o cálculo do tributo e a homologação deste cálculo. As Súmulas 113 e 114 do STF seguem nessa linha de entendimento:

#### **Súmula 113 do STF:**

O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

#### **Súmula 114 do STF:**

O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.

Por fim, considera-se válida a incidência do imposto *causa mortis* quando esta ocorra por força do falecimento real ou presumido do titular.

#### **A Súmula 331 do STF assim dispõe:**

“É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* no inventário por morte presumida”.

### **2.2.1 Transmissão por doação**

Quanto ao **fato gerador relativo à transmissão por doação** deve-se **diferenciar as doações de bens móveis e de bens imóveis**. Havendo

transmissão gratuita por ato entre vivos (doação) de **bens imóveis**, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis, uma vez que o código civil considera que nesse momento ocorre a transmissão da propriedade (Art. 1.245, CC: Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.).

Assim, em tese, a partir deste momento seria exigível o imposto de transmissão. Entretanto, a maioria das leis estaduais que tratam sobre o imposto, determinam que, antes do registro imobiliário, cabe aos tabeliães e serventuários exigir a comprovação do pagamento do ITCD, prática que tem sido considerada válida, sobretudo para eximir os registradores de eventual responsabilidade tributária caso os contribuintes não recolham o tributo, em virtude do disposto no art. 134, VI, do CTN.

Já no caso de transmissão de **bens móveis** por doação, considera-se transferida a propriedade no momento da tradição (Art. 1.267, CC: A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.). Desta forma, com a entrega do bem ao donatário, ocorre a transferência da propriedade, momento em que se aperfeiçoa o fato gerador do ITCMD.

Também nestes casos, as leis estaduais costumam exigir o imposto no momento em que se firma o contrato de doação, antes, portanto, da efetiva transferência da propriedade. Ocorre que, a doação de bens móveis trata-se de prática de difícil fiscalização, de modo que, em regra sequer há recolhimento do imposto.

**Aprofundando o tema: renúncia de herança, instituição de usufruto e fideicomisso**

Pode ocorrer de, no curso dos processos de inventário ou arrolamento, um ou mais sucessores renunciarem ao seu quinhão hereditário. Nesses casos, para fins de incidência de ITCMD há de ser feita uma diferenciação.

Se a renúncia à herança for pura e simplesmente em benefício do monte, fala-se em **renúncia abdicativa**, hipótese em que **NÃO há incidência do ITCD**, uma vez que não se verifica a transmissão da propriedade para outra pessoa.

Por outro lado, caso um herdeiro renuncie à sua parte na herança, destinando a pessoa determinada, sem nenhuma contraprestação, fala-se em **renúncia translativa** a atrair a **incidência do ITCMD**, visto que claramente configurada uma doação. Aqui, portanto, haverá duas incidências do imposto, uma no momento da morte e outra no momento da doação.

O mesmo raciocínio é aplicado no caso de partilha desigual de bens no processo de inventário, ou de separação e divórcio. No processo de inventário, caso um herdeiro seja contemplado com quota maior que os demais, restará configurada a doação, situação em que haverá incidência tanto do ITCD *causa mortis*, quanto, em momento posterior, do ITCD doação. Da mesma forma, nos casos de divórcio com partilha desproporcional gratuita entre cônjuges, haverá incidência do ITCMD doação sobre o chamado "excesso de meação".

O usufruto, por sua vez, está disciplinado no art. 1.390 e seguintes do CC/02, sendo classificado como direito real sobre imóvel, de modo que, havendo constituição de usufruto simples, haverá incidência do Imposto sobre a referida operação. Já no caso de doação com reserva de usufruto, o entendimento que predomina na jurisprudência é o de que o imposto só deve incidir uma vez, seja no momento da instituição do usufruto - ITCD

doação - seja no momento da morte dos doadores/usufrutuários - ITCMD *causa mortis*. O exemplo mais comum dessa hipótese são as doações com reserva de usufruto realizadas de pais a filhos, em que aos doadores (pais) fica reservado o direito de uso e fruição do bem enquanto forem vivos. Após a morte, haverá a consolidação da propriedade em nome dos filhos (donatários).

Quanto ao fideicomisso, trata-se de instituto previsto no art. 1.951, do CC/02, por meio do qual alguém, por testamento, deixa um bem para o sucessor de seu herdeiro. Apesar de controvérsias na doutrina e na jurisprudência, prevalece no âmbito do STJ, a possibilidade de incidência do ITCMD na instituição do fideicomisso, sendo, contudo, incabível nova incidência quando da extinção do mesmo, seja por morte do fiduciário (herdeiro), seja do fideicomissário (sucessor do herdeiro). Entende a Corte Superior que a incidência do imposto na extinção do fideicomisso levaria a ilegal ocorrência de bitributação (STJ, Resp 100470/RJ, primeira turma, julgado em 25.07.2008).

### **2.3 Definição do Estado competente para a cobrança**

A definição do Estado competente para a cobrança do ITCMD, comporta diferentes regras dispostas na CF/88, de acordo com o objeto da transmissão:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;"

Esmiuçando o dispositivo constitucional, verifica-se que, quando a transmissão é de **bens imóveis, seja por causa da morte ou por doação**, o ITCD compete ao **Estado da situação do bem**. Assim, se um imóvel localizado em Altamira - PA, é doado por doador residente em São Paulo - SP ao donatário domiciliado em Salvador - BA, o ITCD será recolhido ao Pará, Estado onde se situa o imóvel.

Quando a transferência é de **bens móveis, títulos e créditos**, distingue-se a situação da transmissão *causa mortis* da transmissão por doação.

Havendo transmissão de bens móveis, títulos e créditos em virtude de **sucessão causa mortis**, o ITCMD deve ser recolhido ao **Estado em for processado o inventário ou arrolamento**. Assim, se uma pessoa falece e tem seu inventário processado em São Luís - MA, a este Estado caberá o ITCD relativo a bens móveis, mesmo que tais bens estejam situados no Rio de Janeiro.

Já em se tratando de transmissão de bens móveis por **doação**, o imposto será de competência do **Estado do domicílio do doador**. Desta forma, se alguém domiciliado em Aracaju - SE doa títulos e créditos a alguém domiciliado em Manaus - AM, o ITCD será recolhido ao Estado de Sergipe.

**Esquemmatizando, a competência é assim definida:**

Bens IMOVÉIS e respectivos direitos	Estado onde se encontra o bem.
-------------------------------------	--------------------------------

Bens MÓVEIS, títulos e créditos	<i>Causa Mortis</i>	Estado em for processado o inventário ou arrolamento.
	Doação	Estado onde for domiciliado o doador

Algumas situações, ainda, devem ser tratadas por lei complementar. Assim, de acordo com o art. 155, § 1º, III, da CF/88, lei complementar deverá tratar sobre a competência para instituir o imposto nos casos em que, o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Importa ressaltar que ainda não há lei complementar tratando sobre a matéria, de modo que, quanto ao tema, os Estados tem competência legislativa plena para tratar sobre o assunto, nos moldes do art. 24, § 3º, da CF/88.

Na prática os Estados se declaram competentes quando em seu território tiver domicílio o donatário, e o doador residir no exterior, bem como, quando os sucessores residem em seus limites e o *de cujus* tem domicílio, bens ou o inventário processado no estrangeiro. Havendo conflito de competência entre os entes nessa matéria, cabe ao STF dirimir a controvérsia, nos termos do art. 102, I, "f", da CF/88.

Situções a serem reguladas por LC	Quando o doador tem domicílio no exterior.	Enquanto não editada a LC, cada Estado define a competência em lei própria.
	Quando o de cujus possuía bens, era domiciliado ou teve o inventário processado no exterior.	

**Como esse assunto foi cobrado em prova**

**FCC - 2018 - PGE-AP - Procurador do Estado**

De acordo com as normas da Constituição Federal, o ITCD, imposto de competência estadual, tem como sujeito ativo o Estado federado

- a) em que esteja situado o bem imóvel transmitido, no caso de transmissão *causa mortis* de bem de propriedade de pessoa falecida que tivesse domicílio e residência em país estrangeiro.
- b) de domicílio do doador, tratando-se de transmissão por doação, em que o bem imóvel esteja situado em Estado diverso daquele em que o doador está domiciliado.
- c) de domicílio do donatário, tratando-se de transmissão por doação, em que o doador seja domiciliado e residente em país estrangeiro, e o bem móvel doado se encontre igualmente em país estrangeiro.
- d) de domicílio do legatário, tratando-se de bem móvel, em que o autor da herança fosse domiciliado no Estado “A” (onde tramitou

o processo de inventário), o bem objeto do legado se encontrasse no Estado “B” e o legatário fosse domiciliado no Estado “C”.

e) em que esteja situado o bem móvel transmitido, tratando-se de doação em que o doador e donatário tenham domicílios e residências em diferentes países estrangeiros, mas o objeto da doação esteja em território nacional.

### **Comentários:**

Em se tratando de transmissão de bem **imóvel**, seja por *mortis causa* ou por doação, a competência é sempre do Estado da localização do imóvel! Assim, a letra "b" está incorreta, uma vez que o sujeito ativo é o Estado da situação do imóvel.

A letra "c" também está errada, pois, em se tratando de doação de bem móvel, a regra é que seja competente o Estado do domicílio do doador. Sendo este residente ou domiciliado no estrangeiro, a situação deve ser regulada por lei complementar, de forma que, não necessariamente será o domicílio do donatário.

Quanto a letra "d", o Estado competente é onde se processa o inventário, pois trata-se de transmissão de bem móvel por causa da morte.

Por fim, a letra "e" também trata de situação que deve ser regulada por lei complementar, pois o doador tem domicílio e residência no exterior.

### **Gabarito A.**

**Como esse assunto foi cobrado em prova**

**VUNESP - 2018 - TJ-SP - Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimto**

Em relação à competência para exigir o pagamento do imposto causa mortis e doação, é correto afirmar:

- a) tratando-se de bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.
- b) terá a competência regulada por lei estadual se o doador tiver domicílio ou residência no exterior.
- c) tratando-se de bens móveis, a competência, no caso de doação, é do domicílio do donatário, mesmo se residente no exterior.
- d) terá suas alíquotas máximas fixadas por lei complementar estadual.

### **Comentários:**

De fato, tratando-se de transmissão mortis causa de bens móveis o imposto compete ao Estado em que processado o inventário. Já no caso de doação de bens móveis, cabe ao Estado do domicílio do doador, ou ao Distrito Federal em ambas as hipóteses (se lá for processado o inventário ou tiver domicílio o doador). Ademais, terá competência regulada por lei complementar e não, simplesmente, lei estadual, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior (art. 155, §1º, III, "a", da CF/88), o que torna errada a assertiva "b". Em se tratando de doação de bens móveis, a regra é que seja competente o Estado do domicílio do doador, não importando o domicílio do donatário, errada, portanto, a letra "c". Por fim, as alíquotas máximas são definidas pelo Senado Federal por meio de resolução, nos termos do art. 155, §1º, IV, da CF/88.

**Gabarito A**

## 2.4 Base de Cálculo

A base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido, nos termos do art. 38, do CTN.

Também vale ressaltar que incide o ITCMD nas promessas de compra e venda não quitadas no momento da morte, em que o de cujus é credor da obrigação. Nestes casos, a base de cálculo do imposto será a apenas o saldo credor da obrigação, ou seja, o valor que ainda não foi pago pelo comprador, uma vez que, os herdeiros terão apenas o referido montante a receber a título de herança. Nesse sentido a **Súmula 590 do STF**: Calcula-se o imposto de transmissão *causa mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

Destaca-se, ainda, quanto a base de cálculo que o STF entende legítima a dedução das despesas com o funeral do proprietário dos bens transmitidos (STF. RE 109416, rel. Min. Octavio Gallotti, primeira turma, julgado em 16.06.1987, DJ 07.08.1987).

## 2.5 Alíquotas

Compete ao Senado Federal estabelecer as **alíquotas máximas** do ITCMD. Assim, as alíquotas do imposto devem ser fixadas pela lei estadual instituidora do tributo, respeitando a alíquota máxima definida pelo Senado (atualmente 8%):

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;"

Nesse contexto, pontuou o STF que as leis estaduais não podem, simplesmente, atrelar a alíquota máxima do ITCD estadual à alíquota fixada pelo Senado, de modo que, se este alterar a alíquota máxima, automaticamente a alíquota do Estado também seria alterada. Assim, o Estados podem fixar por lei sua alíquota máxima em valor correspondente ao fixado pelo Senado Federal, mas, caso o Senado promova alteração da alíquota, os Estados devem editar nova lei para alterar também suas alíquotas.

### **Importante**

Quanto à progressividade das alíquotas do ITCMD, deve-se destacar que o entendimento tradicional do STF era no sentido de que a progressividade de impostos reais só seria possível se houvesse previsão constitucional. Tal entendimento decorre da ideia de que os impostos reais não levam em consideração características do contribuinte, mas sim da coisa tributada e a técnica da progressividade, atrelada ao princípio da capacidade contributiva, busca, justamente, onerar cada pessoa na medida de suas possibilidades.

Ocorre que, em 2013 o STF promoveu importante alteração deste entendimento. No julgamento, o Supremo analisou a progressividade do ITCMD, criada por lei gaúcha, assentando que a adoção de alíquotas progressivas com base no valor do quinhão de cada herdeiro não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva. Asseverou, ainda, que a progressividade das alíquotas em comento não teria como descambar para o confisco, porquanto haveria controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal. Posteriormente, o STF evoluiu ainda mais nesse posicionamento chegando a reconhecer a possibilidade da progressividade em todas as espécies tributárias (ADI 4697/DF e ADI 4762/DF).

Contudo, atente-se para uma última observação: no julgamento exposto o STF considerou constitucional a progressividade de alíquotas do ITCD com base no quinhão recebido por cada herdeiro. Em outro caso, (RE 602256 AgR), o STF considerou inválida a progressividade pelo critério do parentesco, da proximidade afetiva ou da dependência econômica.

### **Como esse assunto foi cobrado em prova**

#### **FCC - 2018 - SEFAZ-SC - Auditor-Fiscal da Receita Estadual -**

#### **Auditoria e Fiscalização**

Lei de certo Estado instituiu alíquotas progressivas para o imposto sobre a transmissão *causa mortis*, fixadas de acordo com o valor dos bens ou direitos a serem transmitidos. Em razão disso, determinado contribuinte, que estaria sujeito ao pagamento do imposto pela maior alíquota prevista na lei, impetrou mandado de segurança preventivo para que fosse determinado à autoridade tributária que deixasse de exigir-lhe o pagamento desse tributo com base na maior alíquota prevista em lei. Para tanto, argumentou que a instituição de alíquotas progressivas do referido imposto é inconstitucional, por violação ao princípio da capacidade contributiva. Considerando que a ordem foi concedida e que foi afastada a exigibilidade do pagamento desse tributo pela maior alíquota prevista na lei estadual, conclui-se que a decisão judicial se encontra em

- a) conformidade, no mérito, com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mas o mandado de segurança não poderia ter sido conhecido nesse caso, uma vez que essa ação não é cabível para que se discuta a constitucionalidade de lei em tese.

- b) conformidade, no mérito, com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sendo que o mandado de segurança mostra-se cabível nesse caso, sobretudo porque a controvérsia levada a juízo é restrita à matéria de direito.
- c) desconformidade, no mérito, com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, embora o mandado de segurança seja instrumento processual cabível para veicular pretensão como a do impetrante.
- d) desconformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tanto no mérito, quanto no conhecimento da ação, que não é cabível para que se discuta a constitucionalidade de lei em tese.
- e) desconformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tanto no mérito, quanto no conhecimento da ação, uma vez que essa ação não é cabível quando se pretende a produção de efeitos patrimoniais em relação a período pretérito ao ajuizamento da demanda.

#### Comentários:

Há dois pontos que merecem análise na questão: 1) O juiz concedeu a segurança, concordando com o argumento do contribuinte de que a progressividade das alíquotas do ITCMD é inconstitucional. Entretanto, a jurisprudência do STF é contrária a esse entendimento. No RE 562.045/RS, o STF decidiu que *lei estadual poderá estabelecer alíquotas progressivas para o ITCMD*, não havendo violação ao princípio da capacidade contributiva. Assim, a decisão judicial encontra-se em desconformidade, no mérito, com a jurisprudência do STF.

2) Ademais, é cediço que não cabe impetração de mandado de segurança contra lei em tese. Na situação apresentada, a questão considerou que não se está discutindo lei em tese, mas sim que existe um *caso concreto* subjacente, em que o contribuinte entende que a lei viola um direito líquido e certo seu, que sofreria tributação pela maior alíquota do imposto. Nesse caso, o mandado de segurança é instrumento processual cabível para veicular a pretensão do contribuinte.

**Gabarito C**

## **2.6 Contribuintes**

O contribuinte do imposto, de acordo com o art. 42, do CTN, é qualquer das partes da operação tributada, conforme dispuser a lei. Assim, entende-se que o CTN deixou a cargo do legislador estadual a definição do contribuinte do imposto, desde que seja uma das partes da relação jurídica.

Em regra, no ITCD *causa mortis*, a lei estadual fixa como contribuintes os herdeiros e legatários do de cujus. Nas doações, por sua vez, costuma-se definir como contribuintes os donatários dos bens doados.

## **2.7 Lançamento**

O lançamento do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, normalmente, assume a modalidade de lançamento **por declaração**, haja vista que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário com base no valor declarado pelo sujeito passivo (ou por terceiro, conforme dispuser a lei estadual). Nada obsta, contudo, que se efetue o lançamento de ofício de valores não pagos quando constatado omissão, erro, falsidade, entre outros, nas declarações prestadas pelo contribuinte.

Segundo Eduardo Castro, nos casos de incidência do ITCMD por causa da morte, conforme visto, o recolhimento do imposto só é exigido após a homologação do cálculo. Assim, nos processos de inventário e arrolamento apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os sujeitos passivos e o *quantum* devido, tornando possível a realização do lançamento.

O prazo decadencial de 5 anos do Estado para lançar eventuais diferenças do imposto não declaradas no curso do processo, portanto, terá início apenas no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do art. 173, I, do CTN. Desta forma, o termo inicial do prazo decadencial para lançamento do ITCMD, tratando-se de processo de inventário, é o primeiro dia do exercício seguinte ao da homologação judicial do cálculo por sentença do referido processo de inventário.

É isso, amigo(a) concurseiro(a)! Esperamos que tenha gostado do material. Para mais informações:

Visite o Instagram @cejurnorteconcursos ou nosso site [www.cejurnorte.com.br](http://www.cejurnorte.com.br)

**Conte com nosso apoio!**

Material revisado por André Epifanio Martins (Autor, Promotor de Justiça e revisor de materiais CEJUR NORTE).

**Referências Bibliográficas:**

Eduardo Castro - Impostos estaduais para concursos - 2ª ed. 2016. Jus Podivm.

Leandro Paulsen - Curso de direito tributário - 8ª ed. 2017. Saraiva.

Ricardo Alexandre - Direito tributário - 11ª ed. 2017. Jus Podivm.