

Opinião: Reflexões sobre ITCMD no contexto da pandemia

Com a pandemia de Covid-19, alguns assuntos passaram a ser mais difundidos e lembrados. É o caso da doação e do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), incidente sobre as transmissões, como a herança e a doação.



Diversos apelos por doações e o número de mortes ocorridas

desde o início da pandemia chamaram a atenção dos brasileiros para tais institutos. Os Fiscos estaduais também deram mais atenção à tributação das doações e das heranças e, conseqüentemente, à necessidade de atualizar suas legislações para adequá-las à nova demanda, já que muitas das leis estaduais não são atualizadas há muitos anos.

Há atualmente diferentes projetos de lei em trâmite, em diversos estados, que pretendem aumentar a alíquota do ITCMD, principalmente para grandes fortunas. Alguns pretendem também outras mudanças nas regras do imposto, que podem culminar no aumento do ITCMD pago pelo contribuinte, como o Projeto de Lei 250/2020, do estado de São Paulo.

Tal PL tem como algumas de suas principais alterações: 1) a tributação integral do usufruto sem segregação da base de cálculo em 1/3 ou 2/3; 2) a alteração da base de cálculo do ITCMD para o valor utilizado para fins de ITBI, diferentemente do que é hoje (usa-se como valor base o valor venal do imóvel para fins de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ou IPTU); 3) em caso de transmissão de quotas/participação societária, a base de cálculo passará a ser o patrimônio líquido ajustado, em vez do valor patrimonial; e 4) instituição de alíquotas progressivas até 8%, em vez de apenas 4% como é atualmente para qualquer operação.

Esse movimento nos estados é justificado não só pelo cenário atual de pandemia, mas também pela necessidade de os Fiscos estaduais adequarem suas legislações às de outros países, em que a tributação do patrimônio é muito maior que a nossa. Nos Estados Unidos, por exemplo, a alíquota está em torno de 30% sobre a herança e, no Japão, a alíquota gira em torno de 55% [\[1\]](#). No mês passado, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) também sugeriu a elevação de tributo sobre a herança aos governos que buscam por recursos financeiros extras à medida que emergem da crise do novo coronavírus.



Além dos estados, há um movimento do Senado (Projeto de Resolução do Senado 57/2019), órgão que é responsável por definir as alíquotas máximas do ITCMD, no sentido de aumentar a alíquota máxima para 16%, o que seria uma mudança brusca, tendo em vista que a atual alíquota máxima é de 8%. Há também um Projeto de Lei Complementar na Câmara dos Deputados (37/2021) que busca suprir a lacuna constitucional para regulamentação da cobrança do ITCMD sobre doações de herança ocorridas no exterior.

Em virtude dessas iniciativas legislativas, muitas famílias começaram a demonstrar uma maior preocupação com a organização do seu patrimônio e passaram a buscar informações sobre planejamentos sucessórios.

Diante desse cenário, importante tratarmos de alguns dos temas que envolvem a matéria e podem ser de grande importância para os contribuintes.

O contrato de doação e outras avenças correlatas

A doação, conhecido instituto de Direito Civil, amplamente utilizado em planejamentos sucessórios como meio de disposição/separação de patrimônio, carrega algumas formalidades e peculiaridades.

Em regra, a doação é feita por mero instrumento particular, com exceção daquela envolvendo imóveis com valor superior a 30 salários mínimos, que deverá ser formalizada por instrumento público, conforme determina a legislação aplicável.

Além da doação pura, mais comumente empreendida, que é aquela em que o doador transfere, por mera liberalidade e a título gratuito, um bem próprio a outra pessoa (donatário), existe, entre outras modalidades, a possibilidade de doação com encargo. Nesse tipo de doação o bem é transferido para o donatário que, ao aceitá-lo, se responsabiliza por cumprir o encargo estipulado pelo doador (exemplo: donatário recebe imóvel com o encargo de prestar alimentos ao doador).

Quando da elaboração do contrato de doação, é possível que o doador estabeleça diversas avenças relacionadas ao bem objeto daquele negócio, entre elas, as chamadas cláusulas restritivas: cláusulas de inalienabilidade, incomunicabilidade e impenhorabilidade, que impedem a alienação, comunicação com cônjuge e constrição futura do bem por dívidas ou por disposição do donatário daquele bem. Outra possibilidade legal é a instituição de cláusula de reversão, que permite que os bens doados voltem ao patrimônio do doador, em caso de falecimento do donatário.

É importante ressaltar que o Código Civil reporta como nula a doação de todos os bens do doador sem reserva de parte, ou renda suficiente para a sua própria subsistência. Outra limitação imposta, que gera nulidade, consubstancia-se na observância da legítima para fins de disposição por meio de doação. A legítima (metade dos bens do doador ao tempo da doação) deverá ser resguardada aos herdeiros necessários do doador, de forma que o doador pode realizar a transferência gratuita dos bens que compõem a parte disponível (outra metade) a terceiros e herdeiros sem limitação.



A doação poderá ser revogada em duas hipóteses legais: a primeira pelo descumprimento do encargo e a segunda por ingratidão do donatário. De acordo com o Código Civil (artigo 557), a ingratidão do donatário ocorre caso este atente contra a vida do doador, cometa contra ele ofensa física, injurie-o ou calunie-o gravemente, ou recuse-o os alimentos de que necessitava.

Também por meio do contrato de doação, o doador poderá reservar para si (ou para terceiro ou para si em conjunto com terceiros) o usufruto dos bens transferidos, de forma que o doador, a despeito da transferência, possa continuar usufruindo do bem, usando-o, administrando-o e percebendo os frutos. Por sua vez, o donatário fica como nu-proprietário do bem recebido e somente usufruirá integralmente do bem quando da extinção do usufruto, o que ocorrerá com o cancelamento do usufruto, renúncia ou falecimento do usufrutuário, entre outras hipóteses legais.

Ainda em relação ao usufruto, a lei permite que seja instituído o usufruto conjuntivo, portanto usufruto simultâneo, outorgado em favor de duas ou mais pessoas. Assim, por exemplo, um patriarca poderá, ao doar bens para seus descendentes, reservar o usufruto para si e para a matriarca, também garantindo a ela o uso, a administração e a percepção dos frutos.

Outra interessante possibilidade legal quanto ao usufruto é o chamado direito de acrescer: em regra, o usufruto extingue-se quando do falecimento do doador, mas a lei permite, por estipulação expressa no contrato de doação, que o quinhão do usufruto do que veio a falecer seja acrescido/transferido ao quinhão do outro usufrutuário.

É de se notar, então, diante das diversas avenças correlatas ao contrato de doação, se faz providencial que este negócio jurídico seja formalizado e delineado em estrita observância ao que pretendem as partes envolvidas (perpetuação do patrimônio na família, regime de bens de casamento dos envolvidos, donatários menores, subsistência do doador e cônjuge, entre outros) e à lei, e sob este aspecto, no sentido de garantir que as pretensões das partes estejam declaradas e resguardadas e de evitar o surgimento de discussões posteriores que possam eventualmente prejudicar o negócio jurídico em questão.

O usufruto sob a ótica tributária

Diante da relevância do usufruto frente aos planejamentos sucessórios, e sob a ótica tributária, verifica-se que em muitos estados os contribuintes têm se insurgido em relação às cobranças de ITCMD quando da reserva/instituição de usufruto. Isso porque a legislação destes estados, por vezes, faz com que esse imposto seja cobrado em duplicidade sobre um mesmo fato gerador (em duas etapas do usufruto), ou então seja cobrado sobre fatos geradores que, de acordo com a própria legislação do estado, são isentos.

Para os esclarecimentos tributários, é importante destacar que além de o usufruto ser reservado pelo proprietário do bem quando da doação (portanto, o donatário recebe a nu-propriedade), o proprietário poderá instituí-lo em favor de terceiro, mantendo, portanto, a nu-propriedade para si.



Como exemplo de estados que efetuam a cobrança do imposto em duplicidade sobre o usufruto, podemos citar Minas Gerais. A Lei Estadual nº 14.941/2003 (artigo 4º) prevê duas cobranças sobre o usufruto: uma sobre o ato da doação, no qual incide ITCMD à alíquota de 5% sobre o valor do bem, outra sobre a instituição do usufruto, momento em que incide novamente a alíquota de 5%, porém dessa vez sobre 1/3 do valor do bem.

No estado de São Paulo, o Decreto nº 46.655/2002 (artigo 31) prevê a cobrança do ITCMD da seguinte forma: incidência à alíquota de 4% do imposto sobre 2/3 do valor do bem no momento em que a doação é realizada com reserva de usufruto e, posteriormente, alíquota de 4% sobre 1/3 do valor do bem, no momento da extinção do usufruto (efetiva transmissão), ou vice-versa — em caso de instituição de usufruto. Ocorre que a extinção do usufruto é uma hipótese considerada "isenta" do imposto pela própria legislação estadual de São Paulo (Lei nº 10.705/2000, artigo 6º).

Considerando o conflito existente dentro da legislação do estado de São Paulo, contribuintes levaram a discussão ao Judiciário. Já existem diversas decisões favoráveis, no sentido de permitir a incidência do ITCMD sobre 2/3 do valor do bem no caso de transmissão com reserva de usufruto e apenas 1/3 do valor do bem no caso de instituição de usufruto, impedindo a incidência sobre a extinção do usufruto, que é declarada como "isenta" na legislação (ex.: Apelação Cível nº 1046966-50.2019.8.26.0224).

Considerando que a legislação de cada estado é diferente, é importante que o contribuinte fique atento às peculiaridades a fim de evitar cobranças dúplices ou equivocadas do ITCMD.

Ausência de Lei Complementar do ITCMD

A inexistência de uma Lei Complementar Federal, com diretrizes gerais para o ITCMD, é um dos maiores problemas que circundam o referido tributo, pois leva às mais diversas discussões sobre o critério material de incidência do imposto, duplicidade de incidência, padronização quanto ao sujeito passivo (de doador ou donatário), alíquota e base de cálculo, etc.

Um dos exemplos que melhor retratam o problema da ausência da referida lei é a exigência de ITCMD pelos estados sobre as hipóteses de incidência previstas pelo artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Por meio de tal artigo, a CF/88 estabeleceu que a lei complementar regulamentará a incidência do ITCMD nas hipóteses em que 1) o doador tiver domicílio ou residência no exterior e 2) o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou teve seu inventário processado no exterior.

Ocorre que, mesmo com a expressa determinação da CF/88 de que era necessária a regulamentação prévia por lei complementar, para exigência do imposto sobre as referidas situações, diversos estados instituíram o ITCMD sobre aquelas hipóteses.



Pelo fato de cada estado ter regulamentado a incidência do ITCMD nessas situações das mais variadas formas, diversos foram os conflitos de competência e cobrança criados entre os estados. Vários contribuintes levaram as questões ao judiciário e o Supremo Tribunal Federal (STF), com o objetivo de sanar a controvérsia, escolheu o Recurso Extraordinário nº 851.108 para representar a discussão no órgão (Tema 825).

Em 26 de fevereiro deste ano, por maioria de 7×4, o STF negou provimento a recurso do Estado de São Paulo e definiu que são inconstitucionais as leis estaduais que regulamentam a cobrança do ITCMD nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, enquanto não for editada a Lei Complementar prevista no artigo 155, §1º, III, 'b', da CF/88.

Quanto à modulação de efeitos, ficou atribuída, por maioria, conforme o voto do ministro relator Dias Toffoli, eficácia *ex nunc* à decisão a contar da publicação do acórdão (ocorrida em 20 de abril último), ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: 1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação, e 2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente. O desfecho de tal julgamento foi importante para a definição do tema e para confirmar a não exigência do ITCMD nas referidas hipóteses.

Em seguida, em maio, a Procuradoria-Geral da República (PGR) ajuizou 24 ações diretas de inconstitucionalidade no STF contra leis estaduais que disciplinam o ITCMD, e o procurador-Geral da República, Augusto Aras, também questionou a demora do Congresso Nacional em editar lei complementar para estabelecer normas gerais do tributo por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 67.

Segundo Aras, por se tratar de recurso extraordinário com repercussão geral, o efeito vinculante da decisão do STF é restrito aos órgãos do Poder Judiciário, e não às administrações públicas, o que justifica o ajuizamento das ações.

Já na ADO 67, ele argumenta que enquanto não houver lei complementar federal que regule a competência dos estados nas hipóteses de tributação de doações e heranças de bens no exterior — o que busca a Câmara com o PLC nº 37/2021 já citado —, estados e o Distrito Federal estão impossibilitados de instituir e exigir ITCMD nas hipóteses mencionadas.

Diante de tal cenário de incertezas, é importante que o contribuinte fique atento e acompanhe as discussões para que possa realizar suas operações com a maior segurança possível e não corra riscos de questionamento de suas decisões.



Airton Freitas Feitosa Filho é especialista em Direito Tributário pela PUC-SP com MBA em Gestão Tributária pela FIPECAFI/USP, gerente do setor tributário do escritório FCAM Advogados.

Marcela Mancini Portugal é pós-graduada em Direito Empresarial pela FGV-SP, gerente do setor societário e de contratos do escritório FCAM Advogados.

Jessica Priscilla Quintino Trusz é pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), advogada do setor tributário do escritório FCAM Advogados.

Daniel Arna Massoni Lucchini é consultor do escritório FCAM Advogados.

[1] Fonte: https://www.cnbsp.org.br/?url_amigavel=1&url_source=noticias&id_noticia=20513&lj=1364

Date Created

10/06/2021