

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO VALOR VENAL DE REFERÊNCIA DO ITBI
COMO BASE DE CÁLCULO DO ITCMD: IMÓVEIS URBANOS EM SÃO PAULO**

***THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE VENAL REFERENCE VALUE OF ITBI AS
A BASIS FOR THE ITCMD CALCULATION: URBAN PROPERTY IN SÃO PAULO***

GALLOTTI, C.¹, BIANCHINI, G.²,

¹ Advogada. Mestre em Direito pela UNAERP, Docente no IMMES. ² Acadêmica do Curso de Direito-IMMES

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo analisar o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), de competência estadual, sendo uma espécie de tributo que recai sobre bens e direitos, quando sua transferência se der em decorrência de morte (herança) ou doação. Dentre outras exigências, determina a Constituição Federal existência de lei para criação, alteração ou aumento de impostos em geral. Não obstante, ainda, não se pode ter criação de tributos senão aqueles já previstos na Magna Carta brasileira. Com a vigência do Decreto Estadual nº 55.002/09, alterou-se, no Estado de São Paulo, a base de cálculo para pagamento do ITCMD ao Fisco, diante da aplicação da base de cálculo do ITBI, e não do valor venal previsto para o IPTU, como até então previsto na legislação estadual, que estava de acordo com a Constituição Federal. Assim, será discutida, no presente trabalho, a inconstitucionalidade do decreto estadual paulista, em especial no que tange à base de cálculo para pagamento do ITCMD em imóveis urbanos no Estado de São Paulo.

Palavras-chave: Imposto; Transmissão *causa mortis*; doação, base de cálculo; inconstitucionalidade.

Abstract: *The present work aims to analyze the Tax on Cause of Death and Donation Transmission (ITCMD), of state competence, being a kind of tax that is levied on assets and rights, when its transfer occurs because of death (inheritance) or Donation. Among other requirements, the Federal Constitution determines the existence of a law for the creation, alteration or increase of taxes in general. However, still, taxes cannot be created other than those already provided for in the Brazilian Magna Carta. With the validity of State Decree No. 55.002/09, the calculation basis for payment of the ITCMD to the Tax Authorities was changed in the State of São Paulo, in view of the application of the ITBI calculation basis, and not the market value provided for the IPTU, as previously provided for in the state legislation, which was in accordance with the Federal Constitution. Thus, in this paper, the unconstitutionality of the São Paulo state decree will be discussed, especially regarding the calculation basis for payment of the ITCMD in urban properties in the State of São Paulo.*

Keywords: *Tax; Transmission causes mortis; donation; calculation basis; unconstitutionality.*

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, no âmbito do Direito Tributário brasileiro, a fim de evitar, sobretudo, a ocorrência de desenfreadas criações e majorações de tributos, trouxe um rol taxativo desta prestação pecuniária em seu texto constitucional, sendo estritamente considerados como tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Nesta seara, em relação aos diversos impostos existentes no país, apesar de se tratar de mesma espécie tributária, há uma necessidade de distinção entre eles, o que a doutrina denomina de “classificação de impostos”. Tal classificação tem sua importância, uma vez que cada imposto possui diferentes efeitos jurídicos. Tendo em vista o objeto central do tema e diante da vasta complexidade de seu estudo, o que demandaria extensa análise, será apreciado especificamente o ITCMD. O Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), de competência estadual, tem sua previsão no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal. No Estado de São Paulo, o ITCMD é regido pela Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, com regulamentações dadas pelo Decreto Estadual nº 46.655, de 01º de abril de 2002, chamado de Regulamento do ITCMD (RITCMD), que obteve significativas alterações em seus artigos diante do posterior Decreto Estadual nº 55.002, de 09 de novembro de 2009. As leis e decretos supramencionados determinam e regulamentam a aplicação da base de cálculo desta espécie de tributo, a fim de se obter o montante da prestação pecuniária a ser percebida pelo Fisco na ocorrência de transmissão *causa mortis* ou doação de imóveis no Estado de São Paulo. O ITCMD, apesar de pertencer ao grupo de impostos mais corriqueiramente contemplados em diversos escritórios de advocacia, contabilidade, entidades públicas e por contribuintes, tem o estudo detalhado de sua legislação pouco explorado e até mesmo desconhecido dentre os profissionais da área, estudantes e sociedade em geral, tendo em vista carecer de debates, bem como a escassez de ações acerca do tema central desta pesquisa.

Neste sentido, a análise recai no uso habitual de determinada base de cálculo para obter-se o montante de tributação do ITCMD, cabendo ser analisada a aplicação da base de cálculo usada no Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, de competência municipal, para cobrança do Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação, tendo em vista o decreto estadual supramencionado que determina sua aplicação. Assim, visar-se-á a investigação da inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional que institui e regulamenta o ITCMD,

conjuntamente com análise de princípios e medidas jurídicas cabíveis para a satisfação de demandas judiciais.

TRIBUTO

No Direito brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 146, III, “a”, delegou à lei complementar e ao legislador infraconstitucional a definição legal de tributo. Assim dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (a) definição de tributos (...)

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, nomeada no ordenamento jurídico brasileiro por Código Tributário Nacional (CTN), apesar de instituída por lei ordinária, tem sua admissão como lei complementar, trazendo em seu art. 3º a definição legal de tributo:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nas palavras de SEGUNDO (2018, p. 48), a definição de tributo é usada “para designar (i) a norma que institui o dever de pagar certa quantia ao Estado, (ii) a obrigação decorrente da incidência de tal norma, (iii) a quantia em dinheiro usada no adimplemento respectivo etc.” Para SCHOUERI (2018, p. 140):

O primeiro elemento que salta aos olhos na leitura da definição de tributo é que este é uma prestação. Com isso, vê-se que o legislador complementar se afastou da querela quanto à natureza jurídica do tributo, se é o resultado de uma relação obrigacional, ou se é o exercício do poder do Estado. Ao empregar o termo “prestação”, o legislador complementar já informa que se pode falar em “obrigação tributária”, já que a prestação é o objeto do cumprimento de uma obrigação.

Destaca-se que o conceito de tributo no Código Tributário Nacional (CTN) já existia antes da atual Magna Carta, uma vez que o atual entendimento está em complementação ao estabelecido pela Lei 4.320/1964, das Normas Gerais do Direito Financeiro, como se depreende do art. 9º desta norma, *infra* colacionada.

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Assim, é o entendimento da doutrina que o art. 146, III, “a”, da CF/88 respeitou as normas basilares e entendimentos já adotados anteriormente a ela, bem como, veio aclarar a utilidade de lei complementar do *Codex* mencionado, de modo com que não o fizesse ter sido revogado, ou mesmo o declarado inconstitucional após a entrada em vigor da Lei Maior.

Enfatiza SCHOUERI (2018, p. 140) que:

Quando se pretende estudar o conceito de tributo pressuposto pelo constituinte, toma-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional, mas sem perder de vista que, apesar de silente o Código a esse respeito, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidades de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando-se seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas. Nota-se que a Lei n. 4.320/64 arrolava as espécies tributárias. Este rol, se válido em 1964, hoje não pode ser aceito, diante das espécies reconhecidas pela Constituição de 1988.

Não obstante às definições supramencionadas, COSTA(2018, p. 101) entende que da Constituição Federal se extrai implicitamente que:

O tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.

Ainda neste entendimento, expõe COSTA (2018, p. 101), que a relação jurídica exposta na conceituação constitucional “pode ou não estar vinculada a uma atuação estatal”, mas enfatiza que em todos os casos deve haver conteúdo de cunho econômico. Notadamente que, ainda que a Lei Maior, atualmente vigente, tenha respeitado o conceito de dispositivo infraconstitucional anterior a ela, ou seja, das Normas Gerais do Direito Financeiro, bem como do Código Tributário Nacional, de acordo com CASSONE (2018, p. 75) não se pode a lei “estabelecer competências tributárias que não estejam previstas na CF”, cabendo apenas a esta tal atribuição. Deste modo, insta novamente implicar que qualquer rol trazido anterior à CF/88 não será admitido, ainda que se utilize o conceito histórico de tributo para fins didáticos, tendo em vista que a Magna Carta trouxe um rol taxativo de tributos, sendo os

impostos (artigos 145, inciso I; 153; 154; 155; e 156 da CF/1988); taxas (artigo 145, inciso II, da CF/1988); contribuições de melhoria (artigo 145, inciso III, da CF/1988); contribuições sociais (artigos 149; 149-A; e 195 da CF/1988) e empréstimos compulsórios (artigo 148 da CF/1988). Somente a Constituição Federal tem autonomia de criar tributos, sendo que a lei apenas os institui quando da previsão legal já existente na norma constitucional. Neste sentido, tem-se o Fisco na figura de credor, podendo exigir do devedor o cumprimento da obrigação de pagar, mediante previsão legal. Consoante ao entendimento tributário, o nascimento do tributo compreende-se a partir da realização do fato descrito na hipótese de incidência, tendo sua natureza específica determinada pelo fato gerador. Conforme ensina o art. 4º, CTN.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A Constituição Federal, de acordo com COSTA (2018, p. 102-103):

Faz também referência à base de cálculo como critério a ser conjugado com a hipótese de incidência, no intuito de apontar a natureza jurídica da espécie tributária, em dois dispositivos: a) art. 145, § 2º (“As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”), e b) art. 154, I (“A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Conclui-se, portanto, que a Constituição Federal prevê quais os tributos no ordenamento jurídico, autorizando a sua instituição ou criação, o que será feito por lei ordinária. Ademais, a Constituição Federal ainda dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre as normas gerais de direito tributário, dentre elas a definição de tributo. O veículo normativo que disciplina as normas gerais em matéria de legislação tributária é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional, que é anterior à nossa atual Carta Magna, formalmente tem natureza de Decreto-Lei, porém, foi recepcionada pelo novo ordenamento jurídico com *status* de Lei Complementar por tratar de matéria reservada à lei complementar, conforme artigo 146, III, a CF, já colacionada anteriormente neste mesmo capítulo. Dessa forma, o conceito de tributo é aquele descrito no artigo 3º do CTN, tratando de prestação pecuniária, ou seja, obrigação de pagar quantia em dinheiro; compulsório, pois

obrigatória, decorre de imposição legal, ou seja, independe da vontade do contribuinte; prevista em lei; não constitui sanção por ato ilícito, pois não corresponde a uma penalidade por infração à legislação tributária, como ocorre com as multas, por exemplo; e cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa que o lançamento e cobrança do tributo decorrem da prática do fato gerador, não cabendo qualquer liberdade de escolha por parte do agente administrativo, que não pode agir com discricionariedade.

ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Diante do tema central, cabe dar destaque ao imposto, que é considerado um tributo independente de vinculação estatal, bastando para sua cobrança que o contribuinte pratique um fato descrito em lei, chamado de fato gerador do tributo. Assim, o Código Tributário Nacional, em seu art. 16, especifica: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação estatal independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Nos dizeres de SCHOUERI (2018, p. 93):

Impõe que se examine o artigo 167, IV, da Constituição Federal que, instituindo o denominado “princípio da não afetação”, veda a afetação da receita decorrente dos impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa (exceto aqueles previstos pela própria Constituição). Se a receita, via de regra, não é afetada a qualquer finalidade, tem-se, agora, uma segunda característica dos impostos: além de sua hipótese tributária independe de qualquer atividade estatal específica, também o produto de sua arrecadação não deveria ser atrelado: o recurso arrecadado com o imposto serve, em princípio, para cobrir as despesas gerais do ente tributante. A proibição do referido artigo 167, IV, independe tanto da vontade do Poder Público quanto do contribuinte.

Cabe colacionar o referido dispositivo:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

Neste sentido, o imposto se distingue facilmente de outras espécies tributárias, ante a não exigência de contraprestação do Estado pelo pagamento deste tributo, bem como a não vinculação da receita dos impostos a um determinado órgão ou fundo de despesa.

DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) é uma espécie de tributo que recai sobre bens e direitos, nos casos de sua transferência em decorrência de morte (herança) ou doação. Com fulcro no art. 155, I, CF, a competência para instituição do ITCMD é estadual, cabendo à lei ordinária de cada Estado estabelecê-la. Neste caso, é a lei complementar responsável pelas normas gerais a serem obedecidas por cada ente estatal pela criação e modificação do tributo, o que será feito por lei ordinária.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Ainda, os incisos I e II do parágrafo 1º do dispositivo supracitado determinam, a fim de que sejam sanados eventuais conflitos, a competência relativa aos bens móveis e imóveis e de direitos.

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
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;

Conforme expõe MENDES (2008, p. 820):

A Constituição Federal, prevê, além de competências privativas, um condomínio legislativo, de que resultarão normas gerais a serem editadas pela União e normas específicas, a serem editadas pelos Estados-membros. O art. 24 da Lei Maior enumera as matérias submetidas a essa competência concorrente, incluindo uma boa variedade de matérias, como o direito tributário e financeiro, previdenciário e urbanístico, conservação da natureza e proteção do meio ambiente, educação,

proteção e integração social da pessoa portadora de deficiência, proteção à infância e à juventude, do patrimônio histórico, artístico, turístico e paisagístico, assistência jurídica, defensoria pública etc.

Podem também os Estados e o Distrito Federal exercerem competência suplementar em relação às normas gerais traçadas pela Constituição Federal, conforme art. 24, § 2º da Magna Carta.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II - orçamento;

III - juntas comerciais;

IV - custas dos serviços forenses;

V - produção e consumo;

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII - responsabilidade por danos ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IX - educação, cultura, ensino, desporto, ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação;

X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;

XI - procedimentos em matéria processual;

XII - previdência social, proteção e defesa da saúde;

XIII - assistência jurídica e defensoria pública;

XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;

XV - proteção à infância e à juventude;

XVI - organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Ainda, “na falta completa da lei com normas gerais, o Estado pode legislar amplamente, suprimindo a inexistência do diploma federal”. (MENDES, 2008, p. 820-821):

Diante da outorga da Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal de instituir o ITCMD, tem-se então uma competência exaustiva, que cabe tão somente a estes entes tal obrigação, que nunca devem contrapor a princípios e regras constitucionais estabelecidas. Neste sentido, o art. 35 e seguintes do CTN traçam a base da transmissão de bens imóveis da qual atribui ao Estado a competência de instituí-la. Entretanto, cabe novamente a ressalva que a Constituição Federal de 1988, posterior ao Código Tributário

Nacional de 1966, trouxe mudanças neste sentido, ao qual passou ao município a competência de instituir o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (IBTI) de relações *inter vivos*.

Nos ditames de MAZZA (2018, p.521), o ITCMD “é tributo dotado essencialmente de função fiscal pois sua arrecadação atende a finalidades arrecadatórias.” Destaca-se, no mais, o que preceitua SEGUNDO (2018, p.293-294), nos dizeres sobre o tema:

De acordo com o CTN, o contribuinte pode ser qualquer das partes da operação tributada, a critério da lei ordinária do ente tributante correspondente. Por óbvio, em se tratando de transmissão causa mortis, o contribuinte há de ser o herdeiro, ou o legatário. Na hipótese de doação, o contribuinte poderá ser o doador, ou o donatário, conforme dispuser a lei de cada Estado (e do Distrito Federal).

O fato gerador para o dever de recolhimento do ITCMD é a transmissão de bens móveis ou imóveis e de direitos (art. 35 do CTN), desde que, *ex positis*, se refira a acontecimento de morte ou doação.

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:
I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Nesta seara, da doutrina de LACERDA (2014) se extrai que a efetiva ocorrência do fato gerador se dá, portanto, no momento em que ocorre a doação, chamado de fato gerador instantâneo; já para *causa mortis*, o nome se dá por fato gerador pendente, uma vez que a morte do proprietário por si só apenas gera a dívida de imposto dos bens a serem recebidos por herança, mas não há ocorrência de débito tributário automaticamente, ou seja, a obrigação para pagamento do tributo surge no curso do processo de inventário, na medida de cada bem arrolado.

Nas palavras de SABBAG (2018, p.347), o fato gerador “no caso dos bens imóveis, será o momento do registro da escritura de transmissão, por ser esse o momento em que a transmissão surte efeito a terceiros, conforme o Direito Civil”. Neste sentido, a incidência do ITCMD é instituída para relação entre vivos ou não, sobre transmissão de direitos e de bens móveis ou imóveis. Ou seja, incidirá na transferência de direitos e bens móveis e imóveis *inter vivos* por doação, e em decorrência de morte (*causa mortis*). Com

consequência, nas ocasiões não abarcadas pela incidência de ITCMD, deverão ser recolhidos outros tipos de impostos, sendo que para transmissão de bens imóveis entre vivos, que não seja doação, deverá ser recolhido ITBI, de competência dos municípios, de acordo com o art. 156, inciso II, CF.

Estando em discussão a incidência e base de cálculo para aplicação do montante a ser tributado pelo ITCMD, cabe destaque especial ao entendimento desta espécie de imposto, e de como está sua aplicação na legislação brasileira, especialmente no Estado de São Paulo para saneamento do tema de caráter local.

LEGISLAÇÃO DO ITCMD

Conforme exposto, a instituição do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação é de competência estadual, com fulcro no art. 155, I, CF. Diante disso, todos os Estados, bem como o Distrito Federal, instituem seu imposto por meio de lei ordinária, sendo a competência para sua instituição regulada por lei complementar somente no caso previsto no art. 155, § 1º, III, CF, ou seja: “a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;” e “b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior”. Assim, cabe destacar a legislação específica do ITCMD, instituída por lei ordinária, no Estado de São Paulo, diante da especificidade territorial do estudo.

LEI ESTADUAL E DECRETOS

No Estado de São Paulo, o ITCMD é regido pela Lei 10.705/00, com regulamentações dadas pelo Decreto 46.655/02 (Regulamento do ITCMD - RITCMD). O Estado de São Paulo, por exemplo, institui a base de cálculo para recolhimento deste tributo no art. 9º, §1º da Lei 10.705/00, *in verbis*:

Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo). § 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação. (...)

Não obstante, o mesmo tema ainda é tratado em seu art. 13, inciso I, que dispõe:

Artigo 13 - No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:
I - em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana IPTU;

(...)

Assim, a base de cálculo prevista na lei estadual que instituiu o ITCMD está de acordo com o art. 33 do CTN, que traz as normas gerais.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.
Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens moveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Em complemento ao dispositivo supramencionado, versam os art. 12 e 16 do Decreto 46.655/02 (Regulamento do ITCMD - RITCMD) sobre o valor da base de cálculo do imóvel, em semelhantes redações da Lei regulamentada, que merecem ser transcritas em seu texto original.

Artigo 12 - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional (Lei 10.705/00, art. 9º, com alterações da Lei 10.992/01).

§ 1.º - Considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

E,

Artigo 16 - O valor da base de cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.705/00, art.13):

I - em se tratando de:

a) urbano, não inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;

Parágrafo único – Em se tratando de imóvel rural, poderão ser adotados os valores médios da terra-nua e das benfeitorias divulgados pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade, vigentes à data da ocorrência do fato gerador, quando foi constatado que o valor declarado pelo interessado é incompatível com o de mercado.’

O parágrafo único supra colacionado, fora alterado pelo Decreto Estadual nº 55.002/09, que passou a adotar:

Artigo 1º – Passa a vigorar com a redação que se segue o parágrafo único do artigo 16 do Regulamento do Imposto sobre Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos RITCMD, aprovado pelo Decreto 46.655, de 1º de abril de 2002:

Parágrafo único – Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel:

1 – ...

2 – urbano, o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis ITBI divulgado ou utilizado pelo município, vigente à data da ocorrência do fato gerador, nos termos da respectiva legislação, desde que não inferior ao valor referido na alínea ‘a’ do inciso I, sempre juízo da instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso.’

Percebe-se que o Decreto nº 55.002/09 alterou a redação dada pelo Decreto 46.655/02, o qual regulamenta o ITCMD no Estado de São Paulo. A Lei 10.705/00 em seu art. 16, com alteração dada pela Lei 10.992/01, institui à alíquota usada no Estado de São Paulo para aplicação na base de cálculo, sendo de 4%, conforme colacionado.

Artigo 16 - O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo. (NR)

Parágrafo único - O imposto devido é resultante da soma total da quantia apurada na respectiva operação de aplicação dos percentuais sobre cada uma das parcelas em que vier a ser decomposta a base de cálculo. (NR)

Ainda, o RITCMD (Decreto 46.655/02), em seu art. 29, regulamenta novamente a aplicação de alíquota na base de cálculo para recebimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

Artigo 29 - A alíquota é de 4% (quatro por cento) e será aplicada sobre o valor fixado para base de cálculo (Lei 10.705/00, art. 16, na redação da Lei 10.992/01).

Em decorrência da entrada em vigor da Lei 10.705/00 ter se dado em 01º de janeiro de 2001, o tributo devido nestas condições anterior à referida data era o ITBI, regido pela Lei 9.591/66, expressamente revogado pela lei nova.

E, conforme entendimento de SABBAG (2018, p. 308):

A propósito, conforme o § 2.º do art. 97 do CTN, a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, com índices oficiais de correção monetária, não implica majoração do tributo. Por outro lado, se houver excesso em relação aos índices oficiais, poderá ser declarado indevido o aumento, por violar o princípio da legalidade tributária. É o teor da Súmula n.º 160 do STJ.

Assim, dispõe a Súmula 160 do Superior Tribunal de Justiça: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. (DJ 19.06.1996)”.

Como exemplifica SABBAG (2018, p. 348):

Segundo entendimento do STF, o cálculo é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação (Súmula n.º 113), observando-se a alíquota vigente na data da abertura da sucessão (Súmula n.º 112), e o imposto não será exigido antes da homologação (Súmula n.º 114). Observe-se o teor das três súmulas do STF, acima mencionadas: Súmula n.º 112: “O imposto de transmissão causa mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo de abertura da sucessão”; Súmula n.º 113: “O imposto de transmissão causa mortis é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”;

Súmula n.º 114: “O imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo”.

No que tange intrinsecamente à transmissão *causa mortis*, o art. 10 da Lei aduz sobre o valor atribuído ao bem, qual será utilizado para a base de cálculo do imposto.

Artigo 10 - O valor do bem ou direito na transmissão "causa mortis" e o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz.

§ 1º - Se não couber ou for prescindível a avaliação, o valor será o declarado pelo inventariante, desde que haja expressa anuência da Fazenda, observadas as disposições do artigo 9º, ou o proposto por esta e aceito pelos herdeiros, seguido, em ambos os casos, da homologação judicial.

§ 2º - Na hipótese de avaliação judicial ou administrativa, será considerado o valor do bem ou direito na data da sua realização.

§ 3º - As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.

Já o art. 11 da referida lei que institui o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação menciona também quando da não concordância da Fazenda no valor declarado, nos termos:

Artigo 11 - Não concordando a Fazenda com valor declarado ou atribuído a bem ou direito do espólio, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, para fins de lançamento e notificação do contribuinte, que poderá impugná-lo.

§ 1º - Fica assegurado ao interessado o direito de requerer avaliação judicial, incumbindo-lhe, neste caso, o pagamento das despesas.

§ 2º - As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.

Em relação ao artigo anteriormente mencionado, é cabida ação judicial própria para proteção de direito a fim de que cobranças nessas condições sejam repelidas, ou ainda devolvidas quando já pago o tributo requisitado pelo Fisco, são os casos de impetração de Mandado de Segurança e ajuizamento de Ação de Repetição de Indébito.

INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO ESTADUAL Nº 55.002/09

Com a vinda do novo texto vigente estabelecido pelo Decreto Estadual de São Paulo nº 55.002/09, de 9 de novembro de 2009, houve significativa alteração na regulamentação do art. 16 do Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação (RITCMD), Decreto Estadual nº 46.655, conforme colacionado no capítulo anterior. Percebe-se que o Decreto nº 55.002/09 alterou a redação dada pelo Decreto 46.655/02, que regulamentam o ITCMD no Estado de São Paulo. Assim, a nova redação dada ao Decreto

Estadual nº 46.655, em seu artigo 16, deu a possibilidade ao fisco estadual de se aplicar à base de cálculo do ITCMD o valor venal de referência do ITBI. A contradição se dá uma vez que a Lei 10.705/00, que institui o ITCMD, estabelece em seu art. 9º que a base de cálculo deve ser o valor venal do bem. No mais, a CF em seu art. 150, I, já colacionado, veda que os entes federativos aumentem impostos sem que lei determine. Cabe ressalva que lei, constitucionalmente, está acima de decreto, qual não pode contrariá-la, sob pena de ser considerado ilegal e perder sua validade, tendo em vista, ainda, que ambos devem respeitar à Magna Carta. Neste sentido, ocorreu a alteração da base de cálculo por decreto, não por lei. O problema se dá tendo em vista que não se pode adotar base de cálculo diversa da estabelecida em lei. Com essa alteração, considera-se para base de cálculo o valor venal de referência dada pela esfera municipal ao ITBI, com sua própria legislação local, que influencia diretamente na base de cálculo do imposto, ferindo o Princípio da Legalidade, bem como contraria o disposto legal e constitucional.

É o ensinamento de COSTA (2018, p. 38):

Lei complementar, em sentido formal, é a prevista nos arts. 59, II, e 69 da CR – qual seja, aquela sujeita à aprovação mediante maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional e que disciplina as matérias expressa ou implicitamente indicadas pelo texto constitucional.

Tendo a Constituição Federal delegado à Lei ordinária a instituição de ITCMD, cabe destacar o que diz COSTA (2018, p. 41) de que “a lei ordinária é a categoria legislativa destinada à disciplina dos assuntos em geral (art. 59, III, CR)”. Nesta seara, COSTA (2018, p. 41) traz os dizeres que “com efeito, consagrado no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da legalidade tributária (art.150, I, CR), o papel de maior relevo conferido à lei ordinária nesse âmbito é a instituição de tributos, mediante a descrição de suas respectivas hipóteses de incidência”, e reforça “desde que, evidentemente, a Constituição não exija lei complementar para tal fim”. (COSTA, 2018, p. 348).

Em relação à definição de decreto, SABBAG (2018, p. 139) ensina:

(...) e o decreto é o ato normativo exarado pelo Presidente da República, Governador ou Prefeito, com a função de regulamentar o conteúdo das leis, conforme o art. 84 da CF. Seu conteúdo e alcance são restritos às leis que regulam (art. 99 do CTN), na medida em que se mostra como ato normativo infralegal, jamais podendo extrapolar os limites legais.

Determinando a Constituição Federal que para o pagamento de ITCMD não deve ser a base de cálculo inferior ao lançamento de IPTU, e diante da falta de Lei que instituiu o aumento do ITCMD, deve, portanto, ser considerado o valor mínimo lançado no IPTU, tendo em vista que decreto não tem competência para prática de aumento. Em suma, o Decreto Estadual de São Paulo nº 55.002/09, de 9 de novembro de 2009, alterou a base de cálculo do ITCMD, fixada em lei como o valor venal do bem, para o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), divulgado ou utilizado pelo município e vigente à data da ocorrência do fato gerador, no caso do imóvel urbano.

Assim, quis o decreto estabelecer a vinculação do valor venal de referência municipal utilizado para cálculo do ITBI ao valor venal para base de cálculo para ITCMD. O mencionado decreto alterou a base de cálculo, o que causou majoração do tributo, ferindo o artigo 97, IV e o §1º do CTN, o qual tem previsão de que ocorre a majoração do tributo quando a modificação da sua base de cálculo torna mais oneroso o *quantum debeatur*. É vedado a qualquer decreto sua aplicação quando de sua interpretação se fizer contrária à lei ou norma constitucional, ou ainda quando ele for além do que o previsto na norma, uma vez que o decreto tem o papel de regulamentar a lei. Notadamente que a alteração da base de cálculo trouxe um ônus maior ao contribuinte que pretende a transferência de seus bens por *causa mortis* ou doação, tendo em vista que o valor venal de referência do ITBI é significativamente maior que o valor venal constante no IPTU. Diante da falta de Lei que instituiu o aumento do imposto do ITCMD, deve ser considerado o valor venal dos bens, sendo imóvel, a regra do mínimo disposto na Lei 10.705/00 e art. 16, inciso I, “a”, do Decreto 46.655/02 em seu texto original. Assim, conclui-se pela inconstitucionalidade do Decreto Estadual nº 55.002/09, do Estado de São Paulo.

DECRETO MUNICIPAL DE MATÃO/SP

Como já explanado em tópicos anteriores, o ITBI é o imposto de competência dos municípios que tem por fato gerador a transmissão de bens imóveis por ato *intervivos*, como, por exemplo, na compra de venda de bem imóvel, portanto, imposto devido pelo adquirente ao Município onde situado o bem. No Município de Matão, o decreto municipal que vigora até a presente data do trabalho, ou seja, maio de 2019, é o de nº 5.101, de 26 de novembro de

2018, sendo o instrumento normativo que dispõe sobre a atribuição de valores de referência para fins de cálculo do ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos*.

Segundo o decreto, visando combater práticas de sonegação fiscal e evitar fraudes para pagamento a menor de ITBI, atitudes de contribuintes que declaram perante a Fazenda Municipal valor abaixo do realmente praticado no negócio jurídico, o referido decreto criou a forma de cálculo do valor de referência dos bens imóveis, ou seja, a base de cálculo do ITBI, que é o valor do bem transmitido, estabelecendo que a aferição do valor será o resultado da multiplicação da área do terreno em metros quadrados pelo valor do metro quadrado previsto em tabela para o bairro de situação do terreno, somado ao resultado da multiplicação da área construída em metros pelo valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor da área construída expresso na tabela SINDUSCON/SP, que varia conforme a edificação for residencial, comercial ou galpão industrial. Para base de cálculo do ITBI, a municipalidade utiliza valores de referência de terrenos e construções de cada bairro, instituídos por ela. Para melhor compreensão, o cálculo é demonstrado como: VVR (valor venal de referência) do ITBIé → VV (valor venal) do terreno por bairro (valor m²) vezes (x) valor da construção por bairro mais (+) o resultado da multiplicação (x) da área construída em metros (m²) pelo valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor da área construída expresso na tabela SINDUSCON/SP, anexação final do decreto municipal, tal resultado é igual (=) valor venal de referência para base de cálculo do imposto.

Frise-se que a referida tabela está incluída no anexo do decreto, sendo que nela consta o valor do metro quadrado do terreno para cada bairro da cidade. Ocorre que os valores de referência dos imóveis na cidade de Matão para pagamento de ITBI, obtidos pela forma prevista no Decreto Municipal, são consideravelmente maiores do que os valores venais lançados nos carnês de cobrança de IPTU, valores esses usados pelo Fisco Estadual, até o advento do referido decreto, para cálculo do ITCMD dos imóveis situados em Matão/SP. Dessa forma, os contribuintes de ITCMD em relação aos imóveis situados em Matão vêm pagando o imposto com base no valor de referência calculado na forma acima, portanto, em valores muito maiores do que se calculados com base no valor venal. Para melhor entendimento, segue exemplo de cálculo de diferença de valor pago a maior, extraído de caso concreto em processo de arrolamento, sendo, na época, usado o Decreto Municipal nº

4.930/16, agora revogado pelo Decreto nº 5.101/18, que dispõe de novos valores de terreno e edificação, ambos por metro quadrado, para o cálculo do ITBI:

Matrícula	Valor ITBI	Valor Venal	Diferença	Tributável 100%	Aliq. SP	Imposto a maior
5.211	172.578,50	69.252,84	103.325,66			
6.426	177.420,50	52.421,28	124.999,22			
27.171	96.900,00	31.557,35	65.342,65			
34.674	41.400,00	4.424,28	36.975,72			
-	488.299,00	157.655,75	330.643,25	R\$ 330.643,25	4%	R\$ 13.225,73

Com base nos dados concretos apresentados acima, verifica-se que o valor pago a título de ITCMD, usando como base de cálculo o valor para ITBI, conforme decreto municipal, é cerca de 300% a maior do que o valor que seria pago com o uso da base de cálculo do valor venal constante no IPTU. Não obstante, cabe destacar que os valores podem ser muito maiores, a depender da lei municipal vigente que estabelece os valores de referência por bairro do terreno por metro quadrado, bem como numerário a ser utilizado da metragem de construção para cálculo de ITBI. Não se pode ignorar, portanto, que o valor pago com o uso do decreto municipal vigente pelas atribuições trazidas pelo Decreto Estadual nº 55.002/09, é significativamente muito maior do que o montante pago se observada a Lei Estadual nº 10.705/00 e o Decreto Estadual nº 46.655/02 em seu texto original. Frisa-se que algumas das alterações trazidas posteriormente dos decretos e leis supramencionadas, senão as aqui já estudadas ao longo dos capítulos, não interferem no tema central tratado no presente trabalho. Assim, diante do valor pago a maior do tributo, o direito brasileiro assegura medidas judiciais que se impõem para aplicação ao caso concreto e saneamento de eventuais lides que dele venham a decorrer.

CONCLUSÕES

É cediço, neste ponto de estudo, que o art. 150, I, CF, dentre outras exigências, determina existência de lei para o aumento de impostos. Para aplicação do ITCMD, necessário se faz haver uma base de cálculo. Essa base de cálculo, de acordo com as normas legais, bem como se depreende do art. 9º, §1º, da Lei 10.705/00, é de que se considere, para o cálculo do imposto, o valor de mercado dos referidos bens a serem transmitidos. Ainda, o art.

13 da referida lei aduz que no caso de bem imóvel urbano, o valor da base de cálculo não pode ser inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Tendo o dispositivo legal menção de que o valor para base de cálculo não pode ser inferior ao valor venal lançado no IPTU, logo, o que se entende é a possibilidade de montante igual (regra) ou mesmo superior. Neste último caso, é necessário que se tenha a existência ou criação de lei para esse aumento. Ocorre que, diante de alegações de que o valor venal do IPTU não é atualizado com base em valor de mercado atual, trouxe o Decreto Estadual nº 55.002/09, como norma regulamentadora, que a base de cálculo usada para fins de tributação de ITCMD deve ser a base de cálculo do valor venal de referência do ITBI, divulgado ou utilizado pelo município. Notadamente que a alteração da base de cálculo trouxe um maior ônus ao contribuinte que pretende a transferência de seus bens por *causa mortis* ou doação, tendo em vista que o valor venal de referência do ITBI é significativamente maior que o valor venal constante no IPTU. O cálculo do valor do imóvel pela referência de cálculo do ITBI se torna mais oneroso ao contribuinte, tendo em vista que o município estabelece um preço que entende “justo” para a metragem do terreno mais sua construção, obtendo um valor muito maior que o constante no carnê do IPTU, ou seja, o valor venal.

Como explanado, para cálculo e recolhimento de ITCMD, em caso de bens imóveis, a lei dispõe que deve ser utilizado o valor venal constante no carnê de IPTU. O que ocorre é a existência de leis municipais que vão de frente ao dispositivo legal, bem como a consideração do que dispõe o Decreto nº 55.002, utilizando-se o valor venal de referência para cálculo do ITBI, que é avaliado de acordo com a metragem e construção do imóvel. Tratando-se o Decreto nº 55.002 de norma regulamentadora, diferente de lei, e instituindo majoração de base de cálculo para aplicação de imposto, logo, inconstitucional sua interpretação e mudança quanto ao regulamentado do Decreto nº 46.655/02, que teve sua redação alterada por esta norma. Diante da falta de lei que institui o aumento do imposto do ITCMD, deve ser considerado o valor venal dos bens, sendo imóvel, a regra do mínimo disposto na Lei 10.705/00, bem como o art. 16, inciso I, alínea “a”, do Decreto 46.655/02 em seu texto original. Neste sentido, depreende-se que a base de cálculo para aplicação do ITCMD deve ser o valor venal dos bens a serem transmitidos que, por falta de lei específica, recai a regra geral do mínimo constante no IPTU, sendo então aplicado o percentual de alíquota de 4% sobre a base de cálculo a fim de se obter o montante para recolhimento do imposto.

A solução, diante da insatisfação do Ente Público nas alegações de que o valor constante em carnê de IPTU ser menor que o preço real de mercado do bem, seria utilizar o venal constante na cártula para base de cálculo do ITCMD com aplicação de correção monetária neste montante, prática totalmente legal, com fulcro no art. 97, §2º do CTN, e art. 9º, §1º da Lei 10.705/00. Diante de todo exposto, deve-se considerar a inconstitucionalidade do Decreto do Estado de São Paulo nº 55.002/09, com a consequente não aplicação dos dispositivos cuja incidência implicam nos fatos exaustivamente expostos, sob pena de litigância de má-fé para o Fisco e, até mesmo, sanções penais para a autoridade coatora, como a caracterização de crime de excesso de exação fiscal, previsto no art. 316, §1º, do Código Penal. Por fim, frise-se que, diferentemente de como vem sendo aplicado pela Fazenda Pública Estadual, deve-se considerar, para cálculo de recolhimento de ITCMD, o valor venal do IPTU, e não do ITBI, diante da falta de lei que institui a majoração do imposto, bem como em atendimento ao princípio da legalidade tributária, tão importante no âmbito do direito tributário e constitucional brasileiro.

REFERÊNCIAS

CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

LACERDA, Gabriel. O essencial do direito tributário: um guia para administradores. 1. ed. São Paulo: Senac, 2014.

MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Direito tributário essencial. 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual do direito tributário. 10. ed. SP: Atlas, 2018.

LEGISLAÇÕES UTILIZADAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, DF: Senado Federal, 1988.

_____.Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional.

_____.Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

ESTADO DE SÃO PAULO. Lei nº 10.705/00, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD.

_____.Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.

_____.Decreto nº 46.655/02, de 01 de abril de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 2000, alterada pela Lei nº 10.992, de 2001.

_____. Decreto nº 55.002, de 09 de novembro de 2009. Introduce alteração no Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – RITCMD.

MATÃO (S.P.). Decreto nº 4.930, de 19 de fevereiro de 2016. Dispõe sobre a atribuição de valores de referência para fins de cálculo do ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis InterVivos e dá outras providências.

_____.Decreto nº 5.101, de 26 de novembro de 2018.Dispõe sobre a atribuição de valores de referência para fins de cálculo do ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Intervivos e dá outras providências.