

## A BASE DE CÁLCULO DO ITCMD E A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS<sup>1</sup>

Ana Carolina Silva Barbosa

Sócia do Homero Costa Advogados

Os impostos são espécies tributárias que têm sua cobrança justificada pela verificação da capacidade contributiva e não se vinculam, com exceção dos casos previstos na Constituição Federal, a atividades estatais. Assim, a receita proveniente da arrecadação dos impostos serve para cobrir gastos em geral dos Entes Tributantes, e não se destina a qualquer órgão, fundo ou despesa específica.

A cobrança dos impostos no nosso ordenamento jurídico deve respeitar o Princípio da Capacidade contributiva, positivado no artigo 145, §1º da Constituição Federal:

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

A capacidade contributiva garante que todos irão arcar com as despesas de acordo com as suas condições.

A ideia de que todos devem arcar com as despesas gerais do Estado (solidariedade fiscal) é, portanto, a justificativa para que estas despesas sejam distribuídas de maneira justa e proporcional entre os contribuintes. Vale destacar os ensinamentos do Prof. Helenilson Cunha Pontes<sup>2</sup>:

*"(...)A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva."*

Assim, quando o legislador define uma hipótese para exigência de impostos, deve buscar uma realidade, uma manifestação de capacidade contributiva. Portanto, não faz qualquer

<sup>1</sup> Artigo redigido para o Boletim do escritório Homero Costa Advogados em setembro de 2014.

<sup>2</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

---

sentido que uma imposição tributária recaia sobre uma situação sem qualquer proveito econômico.

Os exemplos dados pelo Professor Luís Eduardo Schoueri<sup>3</sup> são bastante elucidativos:

*" Desse modo, rejeita-se a ideia de uma hipótese tributária aplicável a um imposto que não possua conteúdo econômico: não faz sentido imaginar um imposto sobre cabelos longos ou sobre o uso de barba. É verdade que, na antiguidade, houve impostos que se cobravam com base no número de janelas de uma casa (e daí encontrarem-se construções antiquíssimas com poucas janelas, apesar do tamanho do imóvel), mas vale notar que as janelas, na época, eram um símbolo de ostentação de riqueza e, pois, um sinal de capacidade contributiva."*

O próprio constituinte elegeu os fenômenos econômicos que servem de indícios de capacidade contributiva, e distribuiu a competência para instituição e cobrança de tributos entre os diversos Entes Federados.

A Constituição Federal de 1988 traz, em seu artigo 155, as atribuições dos Estados e do Distrito Federal, dentre as quais se encontra o imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos, que nos interessa para o presente estudo, *verbis*:

*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; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)*

*(...)*

*§ 1.º 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*

---

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 160.

*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;*

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

O fato econômico “transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos” é tido como hipótese de incidência tributária, indicativo de capacidade contributiva para a cobrança do imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Para o legislador, a transmissão de bens e direitos em razão da herança ou de doação acresce o patrimônio dos herdeiros ou donatários e permite que estes contribuam de maneira ativa com a manutenção do Estado.

Os Estados e o Distrito Federal regulamentam a cobrança do ITCMD. Todavia, o que se verifica são tentativas de se tributar além do permitido pela capacidade contributiva.

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar sobre a base impositiva do ITCMD e a possibilidade de se fazer algumas deduções quando da apuração dos valores devidos.

Certo é que, se o tributo incide sobre a transmissão *causa mortis* ou doação de bens e direitos, não há como se admitir uma tributação de valores superiores aos que foram efetivamente transmitidos.

É assim que a jurisprudência tem tratado as dívidas que oneram os bens deixados pelo falecido, as despesas funerárias e os custos com a contratação de advogado pelo inventariante. Todas estas despesas são dedutíveis do cálculo do ITCMD, o que nem sempre é permitido pela legislação dos Entes Tributantes.

No julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul nº 733.976, o Ministro Dias Toffoli ressaltou que a base impositiva do tributo deve estar em conformidade com o fato gerador, de modo que, não se permitir deduções de dívidas deixadas pelo *de cujus* quando da apuração da base de cálculo do ITCMD, seria cobrar mais do que a norma tributária permite.

---

*EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. ITCMD. Base de cálculo. Vedação às deduções do montante partilhável. Alegação de que a tributação sobre o valor integral desse montante não teria caráter confiscatório. Ofensa meramente reflexa.*

1. ***A conformação do critério quantitativo***, da forma elastecida adotada pela lei estadual, com a definição de base de cálculo que se extrai da norma geral, é questão prejudicial à conclusão pelo reconhecimento do caráter confiscatório. Resta, assim, evidenciado, tratar-se de contencioso de mera legalidade.

2. Mesmo se restasse superada a questão de a ofensa ser de ordem infralegal, ***cumprе observar que a vedação das deduções deforma a regra matriz de incidência do imposto, fazendo incidir tributo onde não há base imponible.***

3. Agravo regimental não provido.

(AI 733976 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-025 DIVULG 05-02-2013 PUBLIC 06-02-2013) (sem grifos no original)

No caso em tela, a legislação do Rio Grande do Sul proibia a dedução de dívidas que oneravam os bens quando do cálculo do ITCMD, fazendo incidir o tributo sobre valores que extrapolam a herança transferida. Vale destacar trecho do voto:

*"À luz das lições colacionadas, impõe-se a seguinte conclusão: se o imposto é sobre transmissão de patrimônio, a base de cálculo deve ser uma medida do patrimônio (que será o patrimônio transferido).*

*Os impostos incidem sobre signos presuntivos de riqueza. O universo tributável deve corresponder à uma mensuração da riqueza auferida. Tributar fato alheio à riqueza, a título de imposto, importa em confisco.*

*Se a base de cálculo não corresponde ao acréscimo no universo patrimonial daquele que figura como contribuinte, a conclusão é óbvia: a base de cálculo não se coaduna com a hipótese de incidência.*

---

*Ao vedar as deduções, a lei estadual impede a tributação sobre a transmissão do patrimônio líquido (quantum efetivamente transmitido) e assim deforma a regra matriz de incidência. Não foi por outro motivo que esta Corte já se posicionou no sentido de que a base de cálculo é o montante líquido da herança. Confira-se:*

*"IMPOSTO DE TRANSMISSÃO 'CAUSA MORTIS'. INCIDE SOBRE O MONTANTE LÍQUIDO DA HERANÇA, SENDO LÍCITO ABATER DO CÁLCULO AS DESPESAS FUNERÁRIAS PREVISTAS NO ART. 1.797 DO CÓDIGO CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DE QUE SE CONHECE PELA LETRA 'D' DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL, PARA NEGAR-LHE PROVIMENTO" (RE nº 109.416, Primeira Turma, Relator o Ministro Octavio Gallotti, DJ de 7/8/87)"*

Também a respeito das despesas com a contratação de advogados o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 115:

*"Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão "causa mortis"."*

Se a incidência do ITCMD se dá sobre a herança líquida transmitida para os herdeiros, também não faz qualquer sentido que a legislação estadual impeça a dedução dos honorários advocatícios contratados pelo inventariante do cálculo do tributo, visto tratar-se de despesa necessária para a solução da herança.

Diante de tais apontamentos verifica-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal possui precedentes que determinam que se faça a adequação da base de cálculo do ITCMD, para que seja efetivamente tributado apenas o patrimônio líquido transferido aos herdeiros.

Os contribuintes devem ficar atentos para que não sejam compelidos ao pagamento de um imposto de maneira confiscatória e atentatória ao Princípio da Legalidade e da Capacidade Contributiva.