

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

RAFAEL LOPES ROCHA

**O PRAZO DECADENCIAL E A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DE
TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS”**

Rio de Janeiro

2012

RAFAEL LOPES ROCHA

O PRAZO DECADENCIAL E A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO
“CAUSA MORTIS”

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Rio de Janeiro

2012

AGRADECIMENTOS

Aos meus amigos do IBET-RJ, que conviveram comigo durante esse curso, me ajudando a ter uma visão mais ampla das celeumas relativas ao direito tributário, e tendo paciência para ouvirem as minhas ideias, por vezes tidas como “fazendárias”

Aos meus professores, que contribuíram de forma indelével para que eu adquirisse o conhecimento que hoje possuo.

À minha noiva, que apareceu na minha vida para fazer com que eu voltasse a acreditar nas pessoas e me tornasse um homem melhor.

À minha mãe, que sempre esteve comigo em todos os momentos da minha vida e nunca me deixou desamparado.

Ao meu pai, que, aonde quer que esteja, sempre estará olhando por mim e terá todo o meu amor.

Aos meus amados, Paulo e Delma, que são mais do que pais para mim. Que Deus esteja sempre com vocês.

O prazo decadencial e a exigência do imposto de transmissão “causa mortis”

Rafael Lopes Rocha¹

Resumo:

Este trabalho trata de um instituto da maior importância para o direito tributário, que é a decadência, e analisa a adequada aplicação de suas regras, previstas no ordenamento jurídico, ao lançamento do imposto de transmissão “causa mortis”, que por vezes é efetuado sem a observá-las. O estudo visa criticar a prática de condutas, seja pela Administração Pública, seja pelo Poder Judiciário, que afetem o princípio da segurança jurídica, tornando as relações jurídicas imprevisíveis, especialmente pelo descumprimento de normas do direito positivo. Todavia, para que o objetivo seja atingido da melhor forma possível, mister se faz definir de forma precisa a regra-matriz de incidência tributária do imposto de transmissão “causa mortis” para que seja possível delimitar o momento que servirá de referência para a aplicação das normas que regem a decadência no nosso direito tributário. O trabalho também tem o intuito de apresentar soluções aos problemas apresentados, com base nos entendimentos que tem sido majoritários nos órgãos administrativos de julgamento e nos Tribunais de Justiça, de forma que os aplicadores das normas deem a elas a interpretação mais adequada possível, de forma a privilegiar a segurança jurídica que é o princípio responsável por dar estabilidade, confiabilidade e previsibilidade às relações jurídicas.

Palavras-chave: Imposto de transmissão “causa mortis”; regra-matriz; lançamento; decadência; segurança jurídica; direito positivo.

¹ Rafael Lopes Rocha é graduado em Ciências Navais pela Escola Naval. Exerceu o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual de Minas Gerais em 2006 e ocupa desde agosto de 2006 o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo.

The preclusive term and the requirement of the “causa mortis”² transmission tax

Rafael Lopes Rocha

Abstract:

This work is about an institute of the highest importance to the tax law, which is the statute of limitation term, and analyzes the proper application of its rules, laid down in law, to the assessment of the “causa mortis” transmission tax, which is sometimes performed without observing them. The study aims to criticize the practice of conduct, either by the Public Administration or by the Judiciary, affecting the principle of legal support, making the legal relations unpredictable, especially for the noncompliance with rules of positive law. However, so that the objective is achieved as best as possible, it is necessary to define precisely the rule-array of incidence tax of “causa mortis” transmission tax to be able to delimit the time to serve as a reference for the application of the rules governing the statute of limitation term in our tax law. The work also has the intention to provide solutions to the problems presented, based on the understandings that have been in the majority judgment of administrative bodies and courts of justice, so that the enforcers of the rules give them the most appropriate possible interpretation in order to focus on the legal support principle that is responsible for giving stability, reliability and predictability to the legal relations.

Keywords: “Causa mortis” transmission tax; rule-array; assessment; statute of limitation term; legal support; positive law.

² “Causa mortis” tax is due by anyone who receives assets or rights by inheritance.

SUMÁRIO

1. Introdução	7
2. A hipótese de incidência do imposto de transmissão “causa mortis”	8
2.1 Aspecto temporal	8
2.2 Aspecto material	9
2.3 Aspecto espacial	10
3. Principais regras de decadência aplicáveis	12
3.1 Norma geral de decadência tributária.....	12
3.2 O artigo 150, §4º, do CTN.....	14
3.2.1 Exceções à regra (ocorrência de fraude, dolo ou simulação)	16
3.3 O artigo 173, inciso I, do CTN.....	17
4. O entendimento do Fisco e a Jurisprudência dos Tribunais	18
4.1 Visão Fazendária	18
4.2 Posicionamento dos Tribunais de Justiça Estaduais e do STJ	21
4.3 Relação entre os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário	24
4.4 A questão do lançamento por declaração	25
4.5 Direito ao crédito <i>versus</i> segurança jurídica.....	26
4.6 Suspensão da exigibilidade do crédito ou do prazo decadencial?	27
5. O direito à repetição do indébito.....	30
6. Possíveis soluções	32
7. Conclusão	34
Referência Bibliográficas	35

1. INTRODUÇÃO

Preliminarmente, a fim de facilitar a compreensão do nosso trabalho, trataremos o imposto objeto do presente estudo pela sigla ITCMD (imposto de transmissão “causa mortis” e doação de bens e direitos). Isso porque este tributo, cuja previsão constitucional encontra-se no art. 155, inciso I, da nossa Carta Magna, é o que possui a maior variação de siglas utilizadas para identificá-lo, se comparado com os demais da sua espécie tributária. É tratado, por exemplo, como ITD, no Rio de Janeiro; ICD em Pernambuco; IHD em Goiás; ITCMD em Minas Gerais e ITCMD em São Paulo.

O objetivo do presente trabalho consiste na crítica ao tratamento que tem sido dado ao imposto de transmissão “causa mortis” e doação, especificamente nas transmissões “causa mortis” de bens e direitos, no que diz respeito ao prazo que o Fisco possui para proceder ao seu lançamento e à sua cobrança.

Isto porque, de forma recorrente, tanto o Fisco, quanto o Poder Judiciário, tem se utilizado de argumentos pouco convincentes para efetuar a cobrança do referido tributo, inobservando os prazos decadenciais previstos no Código Tributário Nacional (CTN), indo de encontro, destacadamente, ao princípio da segurança jurídica, ao admitirem a perpetuação das relações jurídicas tributárias.

Por meio deste estudo, identificaremos algumas inconsistências na aplicação das regras de contagem do prazo decadencial, pela Administração Pública e pelo Judiciário, que tem fixado termo *a quo* distinto daqueles previsto no CTN, causando prejuízo aos contribuintes e gerando instabilidade acerca da previsibilidade das relações jurídicas. Previsibilidade esta que se relaciona diretamente com o princípio da segurança jurídica.

Por fim, buscaremos também apresentar soluções aos problemas expostos no decorrer desse trabalho, a fim de que o Fisco não seja lesado por eventuais contribuintes que ajam de má-fé.

2. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS”

Como já destacado na introdução desta obra, a nossa discussão versará especificamente a respeito das transmissões “causa mortis” de bens e direitos. Não nos aprofundaremos, portanto, nas transmissões “inter vivos” efetuadas a título gratuito (que também se incluem no campo de incidência do ITCMD).

Também deixaremos de lado as sucessões abertas por ausência, nos termos do art. 26 do Código Civil³, a fim de evitarmos entrar em detalhes relativos a prazos e procedimentos peculiares a este tipo de sucessão que não são relevantes para o desenvolvimento do nosso trabalho.

2.1. ASPECTO TEMPORAL

O cerne do problema a ser discutido envolve justamente a adequada definição e compreensão do antecedente normativo deste imposto. Especialmente no que diz respeito ao seu aspecto temporal.

Começando a análise pelo aspecto ressaltado, percebe-se que nem a Constituição Federal de 1988, nem as legislações estaduais, detalham explicitamente a circunstância de tempo exata em que se configura o fato imponible. O texto constitucional, em seu art. 155, inciso I, apenas atribui competência aos Estados para estes que instituíam o imposto sobre as transmissões “causa mortis” de bens e direitos. Ora, quando se dá essa transmissão? No momento da abertura do inventário ou na data do óbito? Por meio da leitura do conteúdo do art. 1784 do Código Civil, podemos concluir que a transmissão se dá na data da abertura da sucessão, ou seja, na data do óbito.

“Art. 1784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

Assim sendo, aberta a sucessão, com a morte, a herança é transmitida imediatamente aos herdeiros, em face do direito de *saisine*. Portanto, a morte, a abertura da sucessão e a transmissão da herança aos herdeiros ocorrem num mesmo momento e configuram o aspecto temporal do imposto de transmissão “causa mortis”. O professor Ataliba (2010), a respeito da indicação implícita do momento em que se configura o fato imponible, faz a seguinte observação:

³ Art. 26. Decorrido um ano da arrecadação dos bens do ausente, ou, se ele deixou representante ou procurador, em se passando três anos, poderão os interessados requerer que se declare a ausência e se abra provisoriamente a sucessão.

35.9 Se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da h.i.. Este é, em todos os casos, disposto pelo legislador, ainda que nem sempre explicitamente.⁴

Com isso o ilustre mestre esclarece que, de fato, nem sempre o legislador discorrerá expressamente sobre o aspecto temporal, deixando-o implícito. Nesses casos, devemos considerar que o aspecto temporal coincide com o momento em que se verifica a ocorrência do fato material descrito na hipótese de incidência. E o fato material é justamente a transmissão da herança, que se dá, como já exposto, no mesmo momento da abertura da sucessão.

Todavia, apenas a título de conhecimento, apesar do exposto, de forma inconstitucional o Estado de Alagoas estabelece um critério temporal distinto, no art. 163, inciso I, da Lei Estadual 5.077/89, senão vejamos:

Art. 163 - Considera-se ocorrido o fato gerador:
I - nas transmissões "causa mortis", **no último dia do mês posterior ao do falecimento do "de cujus"**; (Grifos nossos).

2.2. ASPECTO MATERIAL

A exemplo do professor Carrazza (2010)⁵, entendemos que o aspecto material de todo e qualquer tributo visa descrever a conduta do sujeito passivo da relação jurídica tributária apta a fazer nascer o tributo. Sua definição se dá mediante a combinação de um comportamento do sujeito passivo (“auferir”, “vender”, “comprar”, “ser”, etc) com uma qualificação dada a esse comportamento, de forma que se identifique qual a ação que fará, de fato, nascer o tributo (auferir “renda”, vender “mercadorias”, comprar “imóveis”, ser “proprietário de veículo automotor”). Podemos, portanto, definir o aspecto material por meio do binômio “verbo-complemento”.

Com relação ao imposto “causa mortis”, nos cabe analisar quem pratica e qual é a conduta que faz nascer o tributo para que possamos definir o aspecto em questão.

O imposto tem como hipótese de incidência as transmissões “causa mortis” de bens e direitos. Como já exposto, o aspecto material descreve a conduta do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Assim sendo, não há que se considerar que “morrer” ou “transmitir” sejam os verbos adequados a definir o aspecto material da hipótese de incidência do ITCMD, haja vista que ambas as condutas são atribuídas ao “de cujus”, que não faz parte da relação obrigacional tributária. Na verdade, o sujeito

⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 11ª ed., 2010. p. 95.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010. p. 62

passivo do imposto devido nas transmissões “causa mortis” é o herdeiro. Ele é que praticará a conduta apta a fazer nascer o tributo.

Assim sendo, por exemplo, podemos fazer uma construção que nos defina o aspecto material do ITCMD do seguinte jeito: “receber bens e direitos por meio de transmissão 'causa mortis'”, “receber bens e direitos a título de herança” ou “aceitar bens e direitos a título de herança”. Mais uma vez, cumpre destacar que a transmissão da herança e o seu recebimento se dão simultaneamente. E aqui cabe uma observação, no sentido de que “ser herdeiro” não necessariamente será condição suficiente para configurar o aspecto material da hipótese de incidência do ITCMD. Isso se deve ao fato de que o herdeiro pode simplesmente renunciar à herança, não ocorrendo, assim, a transmissão “causa mortis”. Ressalta-se que a aceitação e a renúncia da herança retroagem à data da abertura da sucessão. Eis a dicção do art. 1.804 do Código Civil:

Art. 1.804. Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, **desde a abertura da sucessão**.

Parágrafo único. A transmissão tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança. (Grifo nosso).

2.3. ASPECTO ESPACIAL

Em que pese o fato de as discussões do nosso estudo não envolverem o aspecto espacial, é fundamental que ele seja observado com atenção, haja vista que a instituição do ITCMD, por ser de competência estadual, pode gerar conflitos de competência.

Nas transmissões “causa mortis”, o local da ocorrência do fato imponible é definido de acordo com a espécie de bens a serem transmitidos. Em se tratando de bens imóveis, a regra aplicável é a contida no art. 155, § 1º, inciso I, da CF/88⁶, que determina que o Estado competente para exigir o tributo é aquele onde estiver localizado o bem. Já em relação aos bens móveis, aplica-se o disposto no art. 155, §1º, inciso II, do texto constitucional⁷, cuja previsão é de que o Estado detentor da competência para exigir o tributo é aquele onde se processar o arrolamento ou inventário.

O aspecto espacial tem a função de identificar o lugar onde deve ocorrer o fato (recebimento de bens e direitos a título de herança), para que ocorra o nascimento do tributo. E é interessante perceber que esse aspecto, em se tratando do ITCMD, depende

⁶ § 1.º 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

⁷ [...] 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;

do tipo de bem que está sendo recebido em herança. Podemos ter situações em que o sujeito passivo, domiciliado em determinado Estado, receberá bens em herança e não recolherá tributo nenhum ao seu Estado de domicílio.

Portanto, com base no disposto constitucionalmente, os Estados devem elaborar suas legislações de forma a respeitar os critérios lá descritos, ao estabelecer o aspecto espacial da hipótese de incidência do ITCMD. Não pode um Estado atribuir competência a si próprio para exigir tributo relativo a uma transmissão “causa mortis”, ainda que o sujeito passivo nele resida, de bens imóveis que estejam localizados em outro Estado da Federação, sob pena de incidir em inconstitucionalidade.

Há ainda a previsão para que lei complementar defina o Estado competente para exigir a cobrança do imposto em se tratando de bens que o “de cujus” possuía no exterior pó ocasião do seu falecimento e, também, no caso de inventário ou arrolamento que seja processado no exterior. Tal lei ainda não foi editada e os Estados têm legislado de forma plena, nos termos do art. 24, §3º, da CF/88, cada qual buscando atender seus interesses arrecadatórios. Todavia esse assunto também não é o foco do nosso trabalho e não pretendemos nos alongar sobre ele.

3. PRINCIPAIS REGRAS DE DECADÊNCIA APLICÁVEIS

Destacamos que não é objetivo deste trabalho fazer maiores digressões sobre o tema *decadência*, devido à extensão do mesmo. Seria necessário um estudo muito mais aprofundado para tratar do assunto. Assim sendo, vamos nos deter em conceitos triviais e nas regras de decadência que interessam para atingir o nosso objetivo.

Porém, antes de dar início às explanações, julgamos por bem destacar o conceito de decadência dado pelo professor Carvalho (2010)⁸:

[...] fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

3.1. NORMA GERAL DE DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Lei. 5.172/66, conhecida como o nosso Código Tributário Nacional (CTN), apesar de ter sido aprovada formalmente como lei ordinária, sob a égide da Constituição Federal de 1967, materialmente foi recepcionada pelo ordenamento jurídico vigente com *status* de lei complementar. Isso se deve ao fato de a referida lei tratar de assuntos que, com o advento da Constituição Federal de 1988, são reservados à lei complementar, nos termos do art. 146 do atual texto constitucional⁹.

Antes de tratarmos especificamente dos prazos decadenciais previstos no CTN, cumpre destacar que a previsão para que lei complementar defina tais prazos, decorre do art. 146, inciso III, alínea “b”, da CF/88.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 22ª ed., 2010. pg. 535.

⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

[...]

Essa seria uma das normas gerais que devem ser estabelecidas por lei complementar, de acordo com o art. 146, inciso III, da CF/88. Todavia há grande discussão na doutrina acerca da possibilidade de a lei complementar ser responsável por instituir tais normas, à medida que, segundo Carvalho (2010), “[...] as *normas gerais de direito tributário* continuavam a ser um canal de livre interferência da União nos interesses jurídico-tributários dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

Na verdade, entendemos que a discussão não recai exatamente na possibilidade de a lei complementar estabelecer tais regras gerais, mas sim sobre as limitações que devem ser impostas por ocasião da previsão de tais regras. Entende-se que as normas gerais a que se refere o art. 146, inciso III da CF/88, serão estabelecidas por lei complementar, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos ou para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, como exemplo de interpretação desse dispositivo, o legislador complementar pode definir fato gerador, base de cálculo ou contribuintes de determinado tributo, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência ou para regular determinada limitação ao poder de tributar, a mesma ideia vale para as demais alíneas do inciso III, do art. 146, da CF/88. Essa interpretação dada à expressão “normas gerais” visa prestigiar a Federação, o princípio da autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno.

Percebe-se que há uma preocupação em se evitar que a União, mediante a edição de uma lei complementar, de caráter nacional como o CTN, estabeleça normas que interfiram nos interesses dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios; assim como também há que se evitar que estes entes políticos, inclusive a União, legislem por meio de lei ordinária sobre os assuntos de notável relevância no direito tributário, a fim de atender, exclusivamente, seus próprios interesses.

Como exemplo disso, podemos citar a Súmula Vinculante nº 8¹⁰, oriunda de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), que declarou inconstitucionais os dispositivos de lei ordinária federal (Lei 8.212/91) que previa prazo decadencial para o lançamento de créditos previdenciários, diverso daqueles previstos no CTN.

Assim, as regras de decadência tributária aplicáveis são aquelas contidas exclusivamente na Lei 5.172/66. Cremos que só será editada uma nova lei

¹⁰ Súmula Vinculante nº 8: são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

complementar para tratar desse assunto, na hipótese de ser ampliado o prazo decadencial, haja vista que a redução desse prazo implicará numa perda de receita para diversos entes políticos, o que gerará uma imensa insatisfação por parte destes e, certamente, questionamentos acerca da limitação da lei complementar em estabelecer normas gerais.

3.2. O ARTIGO 150, §4º, DO CTN

Dispõe o art. 150, §4º, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O mencionado dispositivo trata do prazo decadencial do lançamento por homologação. Após o pagamento antecipado feito sujeito passivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato imponível, para se manifestar pela correção, ou não do recolhimento. Caso não o faça nesse período, considera-se que o pagamento efetuado pelo sujeito passivo foi feito a contento e extingue-se o crédito tributário, desde a data do recolhimento, nos termos do art. 150, § 1º, do CTN¹¹ combinado com o art. 117, inciso II, do mesmo diploma legal¹².

Ressalta-se que caso o pagamento antecipado tenha sido feito a menor que o devido, após o decurso do prazo previsto no dispositivo, não será possível à Fazenda Pública reclamar a diferença devida. Raciocínio este que não se aplica, em nossa opinião, caso não tenha sido efetuado nenhum pagamento, já que, nessa hipótese, o Fisco deverá proceder ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do CTN, ao verificar que não houve o recolhimento antecipado do tributo, cujo termo inicial da contagem do prazo decadencial, de acordo com o art. 173, inciso I, do CTN,

¹¹ Art. 150. [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

¹² Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

[...]

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

se dará no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato impositivo. Até porque, a principal diferença entre o chamado lançamento por declaração e o por homologação reside no fato de que o primeiro não gera efeitos confirmatórios-extintivos, haja vista que o pagamento se dará num momento posterior ao da prestação de informações, após o sujeito passivo ser regularmente notificado (e assim, ele poderá, ou não optar por pagar o tributo). Já no lançamento por homologação, temos o efeito confirmatório-extintivo, pois ele se aperfeiçoa através do pagamento antecipado do tributo e da conseqüente homologação deste pagamento. Não havendo esse pagamento antecipado, portanto, não nos parece lógico que se aplique o disposto no art. 150, §4º, do CTN, mas sim a exegese do art. 173, inciso I, do referido diploma legal, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração.

Em julgamento recente o Superior Tribunal de Justiça (STJ) corroborou esse entendimento que já é cediço na Corte:

Superior Tribunal de Justiça – STJ

Processo: AgRg no AREsp 105771 SC 2012/0007487-6

Relator(a): Ministro HERMAN BENJAMIN

Julgamento: 16/08/2012

Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA

Publicação: DJe 24/08/2012

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ADEQUAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA EM RAZÃO DA ALTERAÇÃO DA SUCUMBÊNCIA. POSSIBILIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. Constata-se que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

2. O STJ entende que é possível a alteração dos honorários advocatícios, e conseqüentemente sua majoração, na hipótese de inversão da sucumbência.

3. O prazo decadencial para tributos lançados por homologação obedece à seguinte lógica: a) não ocorrendo pagamento antecipado, incide o art. 173, I, do CTN, por absoluta inexistência do que homologar; b) havendo pagamento antecipado a menor, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, desse mesmo diploma normativo. In casu, como não foi feita a antecipação do

pagamento, atraindo-se o disposto no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

4. Agravo Regimental não provido. (Grifo nosso).

3.2.1. EXCEÇÕES À REGRA (OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO)

A parte final do parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, traz uma exceção à contagem de prazo prevista no dispositivo, caso fique comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

Nesses casos não há uma previsão expressa contida no Código que trate do termo *a quo* da contagem do prazo decadencial e nem da sua duração. Para o professor Santi (2011), “O fato jurídico da *existência ou não de dolo, fraude ou simulação* (parte final do art. 150, §4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nesses dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, **a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art.149, VII, do CTN) [...]**” (SANTI, 2011, p. 232, grifo nosso). Em que pese a falta de previsão expressa nessa situação, concordamos com a posição do ilustre professor, no sentido de que deve ser efetuado o lançamento de ofício, aplicando-se a regra de contagem de prazo prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que, na prática, dará à Fazenda Pública um maior tempo para proceder ao lançamento. Além disso, cumpre ressaltar que não admitimos a hipótese de a Fazenda Pública poder proceder ao lançamento a qualquer tempo, em virtude da ausência de uma menção explícita no CTN quando ao prazo decadencial nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica, na medida em que uma eventual incaducabilidade do direito da Fazenda formalizar o crédito tributário traria incomensurável insegurança às relações jurídicas.

O STJ também já proferiu decisão nesse mesmo sentido:

Superior Tribunal de Justiça – STJ

Processo: AgRg no Ag 1216911 RS 2009/0120176-9

Relator(a): Ministro BENEDITO GONÇALVES

Julgamento: 03/05/2011

Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA

Publicação: DJe 10/05/2011

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83 DO STJ.

1. A jurisprudência desta Corte entende que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

2. No presente caso, o Tribunal regional consignou expressamente que houve declaração ao fisco pelo contribuinte e o imposto foi pago. Portanto, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

3. Agravo regimental não provido. (Grifo nosso).

3.3. O ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN

Dispõe o artigo 173, inciso I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Este dispositivo traz a regra mais utilizada para efeitos de contagem do prazo decadencial. Basicamente ele dispõe que a Fazenda Pública possui cinco anos, a contar da ocorrência do fato imponible para formalizar o crédito tributário, por meio do lançamento. Apesar de haver entendimento diverso, conforme expôs o Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS do STJ, em seu voto proferido como relator no julgamento do Recurso Especial n.º 58.918-5-RS, no sentido de que o "exercício em que o fisco poderia ter efetuado o lançamento" seria o último exercício compreendido no prazo de que dispõe o fisco para efetuar o lançamento, discordamos de tal posição e alinhamo-nos com a ideia defendida por Santi (2011)¹³. Segundo ele, "poderia" significa "a partir de quando" se inicia a possibilidade de realização do lançamento.

Como já vimos, esta é a regra aplicável na hipótese de o sujeito passivo ter efetuado o pagamento antecipado do tributo, porém ter sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação na sua conduta. Além disso, esse dispositivo também é aplicável no caso de o sujeito passivo deixar de efetuar o pagamento antecipado do tributo, quando este for o seu dever, situação na qual o Fisco procederá ao lançamento de ofício.

¹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 188.

4. O ENTENDIMENTO DO FISCO E A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

Após termos exposto, brevemente, os conceitos que envolvem a hipótese de incidência do imposto de transmissão “causa mortis”, bem como os relativos aos prazos decadenciais, analisaremos o entendimento que os Fiscos Estaduais e o Poder Judiciário têm dado, em sua maioria, acerca do prazo para a formalização e consequente exigência do crédito tributário relativo a esse tributo. E perceberemos que esse entendimento não se coaduna com as previsões contidas no nosso Código Tributário Nacional.

4.1. VISÃO FAZENDÁRIA

Os Fiscos Estaduais têm exigido o ITCMD referente a óbitos ocorridos a qualquer tempo, inclusive aos que se deram depois de transcorrido o prazo decadencial, de acordo com o CTN, para a formalização do respectivo crédito tributário. A maioria deles considera que a contagem do prazo decadencial só é iniciada quando a Fazenda Pública é cientificada da ocorrência do fato imponible, ficando suspenso até este momento. Vejamos trechos de algumas decisões proferidas por esses órgãos, dos diversos Estados:

Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

Acórdão 17.377/072^a

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

[...]

A dos autos é se houve decadência do direito da Fazenda Pública, e, se o Fisco poderia ou não efetuar o lançamento, visto que o Juiz do inventário já havia homologado o cálculo do ITCD.

O primeiro ponto, que norteou os votos vencedores é de que já havia ocorrido a decadência em face do disposto no art. 150, §4º do CTN.

Todavia, o ITCD é um imposto por declaração, isto é, o sujeito passivo faz a declaração dos bens e direitos e efetua o pagamento, obedecendo a procedimentos regulamentares prescritos pela legislação mineira que o rege.

A Lei 12.426/96, vigente à época da declaração de bens pelo contribuinte, dispunha:

Art. 12 – Independentemente da distribuição de processo judicial de inventário ou arrolamento de bens, o contribuinte, apresentando declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária, poderá efetuar o pagamento do ITCD na forma e prazos estabelecidos.

Assim, o prazo decadencial para lançar ou rever o lançamento de ofício é de 05 (cinco) anos, na forma do art. 173, inciso I do CTN, devendo ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se deu a entrega da declaração. (Grifos nossos).

Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro

2ª Câmara

Acórdão nº 9.764

Sessão de 07/02/2012

ITD. PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

O ITD é um imposto cujo lançamento é efetuado pelo fisco estadual com base nas informações prestadas pelo contribuinte ou por terceiros, conforme dispõe o artigo 147 do CTN. **O dies a quo para contagem da extinção do direito de o fisco estadual efetuar o lançamento inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em houve a ciência do Fisco da ocorrência do fato gerador.** Ex-vi do artigo 173, I, do CTN. Afastada em preliminar de mérito a decadência. (Grifo nosso).

Estado de Goiás

Parecer nº 877/01-AST, adotado pelo Sr. Superintendente da Receita do Estado de Goiás, mediante o Despacho nº 852/2001 de 14/08/2001 que possui conclusão idêntica:

“(…) O lançamento de ofício somente é possível com a **conclusão do inventário**, onde os bens e direitos foram arrolados e avaliados, os herdeiros e legatários foram identificados, os credores da massa foram habilitados, as dívidas foram deduzidas do monte, os quinhões tributáveis foram determinados e encontram-se prontos para serem adjudicados. **Aí sim, surge a base de cálculo do imposto e o marco inicial para a constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, sob pena de decadência, do imposto sobre a transmissão causa mortis.**” (Grifos nossos).

Estado do Mato Grosso do Sul

Acórdão nº 141/2012

Processo nº 11/044491/2009 (ALIM n. 17336-E/2009) – Recurso Voluntário nº. 13/2011

Recorrente: José Ivam Martini – I.E. não consta – Ivinhema - MS

Recorrida: Fazenda Pública Estadual

Relator: Cons. Daniel Castro Gomes da Costa.

EMENTA: PROCESSUAL. PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA – INDEFERIMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - NÃO CONFIGURAÇÃO. ITCD CAUSA MORTIS - DECADÊNCIA – NÃO CARACTERIZAÇÃO - MULTA – RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – LEGITIMIDADE - EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E DESPROVIDO.

Deve ser indeferido o requerimento de prova pericial e vistoria, feito de maneira genérica e sem apresentar os quesitos necessários ou fundamentar a pretensão. Tal indeferimento não enseja cerceamento de defesa.

Nos termos do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado.

Tratando-se de inventário, somente com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa que possibilitam a realização do lançamento do ITCD. Homologada a partilha em 15.07.2004 e intimado o sujeito passivo do Alim, em 30.10.2009, não há que se falar em decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

[...]. (Grifo nosso).

Estado de Rondônia

Parecer Normativo nº 001/2007/GETRI/CRE/SEFIN

[...]

2. MODALIDADE DO LANÇAMENTO DO ITCD:

O lançamento do ITCD é por declaração, pois a identificação dos elementos que formam a obrigação tributária (material, temporal, quantitativo e subjetivo), necessários ao procedimento do lançamento, só podem ser aferidos mediante o processo de inventário [...].

3. DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

O Código Tributário Nacional estabelece no artigo 173 a regra geral da decadência para os lançamentos nas modalidades de “ofício” e por “declaração”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Em se tratando de ITCD e de suas particularidades o lançamento do imposto só pode ser efetuado após o administrador do “espólio” requerer abertura do inventário e partilha. Nesta ocasião, a Fazenda Pública terá o conhecimento dos fatos necessários ao lançamento.

[...]

Logo, o início da contagem do prazo decadencial só começará a contar contra a Fazenda Pública no primeiro dia do exercício seguinte às declarações do contribuinte (doações, arrolamento, partilha administrativa) ou da citação judicial (inventário). (Grifo nosso).

O Fisco Mineiro foi além e por meio do Decreto Estadual 43.981/2005 ampliou o conteúdo do art. 173, inciso I, do CTN, criando novo termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial.

Art. 41. [...]

Parágrafo único. O prazo para a extinção do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado **com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco**, inclusive no processo judicial. (Grifo nosso).

Essas decisões proferidas pelos Tribunais Administrativos representam o entendimento majoritário das Fazendas Públicas acerca da definição do termo *ad quem* para a contagem do prazo decadencial. Ressalta-se há decisões prolatadas pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) que não levam em consideração essa obrigação, inexistente em lei, de o sujeito passivo ter que cientificar o Fisco do surgimento da relação jurídica tributária. Vejamos um trecho do voto do juiz Fernando Salaberry, proferido num recurso especial submetido aquele Tribunal:

“Como ficou estabelecido na decisão recorrida, de maneira incontestada, **o contrato de doação foi firmado em 31 de outubro de 2003, razão pela qual entendo, sem sombra de dúvida, que o fato gerador do tributo ocorreu nessa data: 31 de outubro de 2003.**

Tomando-se, portanto, o dia 31 de outubro de 2003 como data da ocorrência do fato gerador e considerando que o lançamento do ITCMD, neste caso, é por homologação, já que a própria lei obriga o contribuinte a desenvolver a atividade de lançamento, calculando inclusive o tributo e antecipando seu pagamento, "sem prévio exame da autoridade administrativa", temos que o prazo decadencial, contado da maneira preconizada no art. 210 do próprio CTN, iniciou-se em 03 de novembro de 2003, uma segunda-feira e terminou em 03 de novembro de 2008, uma segunda-feira, também.

O auto de infração lavrado, porém, só foi notificado ao contribuinte em 19/08/2009, ou seja, mais de dez meses depois, razão pela qual, pelas regras sob análise, quando o lançamento foi efetuado, o direito fazendário já estava extinto.

Destaco que não se veiculou a existência de dolo, fraude ou simulação no caso presente.

Não obstante isso, ainda que se entendesse que a regra decadencial aplicável ao caso presente fosse a do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, mesmo assim o crédito tributário em questão teria decaído, (...)”. (Grifo nosso).

Ainda que alguns casos tratem da exigência do imposto sobre doação, o que se questiona é a imposição criada pelos Fiscos, sem expressa previsão no ordenamento jurídico, no sentido de que o sujeito passivo tem a obrigação de dar ciência da ocorrência do fato imponible, sob pena de o prazo decadencial não ter a sua contagem iniciada.

Mesmo o Estado de São Paulo, que nos julgamentos feitos pelo TIT tem desconsiderado essa suposta obrigação, tem exigido o tributo, por ocasião da apreciação do assunto em instâncias inferiores. Além disso, como veremos adiante, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, majoritariamente, tem entendido pela aceitação da tese de que o prazo decadencial para a formalização do crédito tributário relativo ao ITCMD só se inicia com a ciência do nascimento da obrigação tributária dado pelo sujeito passivo ao Fisco.

4.2. POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS E DO STJ

Da mesma forma que ocorre com as Fazendas Públicas Estaduais, nos Tribunais de Justiça dos Estados e no STJ tem prevalecido o entendimento de que a contagem do prazo decadencial só se iniciará: (i) com a ciência dada ao Fisco da ocorrência do fato

imponível; (ii) após a homologação do cálculo do imposto, nos termos da súmula 114 do Supremo Tribunal Federal (STF)¹⁴.

Vejamos as ementas de alguns julgados nesse sentido:

Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais
 Processo nº 1.0479.07.131045-8/001(1)
 Relator Desembargador EDILSON FERNANDES
 Data da publicação 10/02/2009
 Ementa: ITCD - DECADÊNCIA - MOMENTO DA APURAÇÃO - PROCESSO DE INVENTÁRIO - HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. A apuração do Imposto de transmissão causa mortis somente pode ser realizada com o trâmite do inventário, quando serão determinados e avaliados os bens que realmente pertencem ao espólio, identificados os herdeiros ou legatários que serão sujeitos passivos do imposto, enfim, colacionados os dados necessários para o lançamento a ser realizado pelo Fisco. **Assim, o prazo de decadência do direito de constituir o ITCD não é contado da morte dos autores da herança, mas do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se verificam os elementos necessários ao lançamento.** (Grifo nosso).

Tribunal de Justiça de São Paulo
 Processo: 1888205720108260000 SP
 Relator: Salles Rossi
 Julgamento: 19/01/2011
 Órgão julgador: 8ª Câmara de Direito Privado
 Publicação: 31/01/2011
 INVENTARIO - ITCMD
 - **Decadência -Inadmissibilidade - Lançamento que se opera com a homologação do imposto pago - Prazo que se inicia a partir da ciência do Fisco, sob pena de enriquecimento ilícito dos herdeiros**
 - Inteligência dos artigos 150 e 173, I, do CTN - Acordo para parcelamento do imposto descumprido - Cláusula penal de 20% devida sobre o saldo remanescente cumulada com a multa moratória prevista em lei e que incide sobre o valor total do imposto - Ausência de configuração de bis in idem - Causas distintas das penalidades - Lei nº10.705/2000 que reduziu para 20% o máximo da multa moratória, a qual deve ser aplicada a fato pretérito, em conformidade com o que dispõe o art. 160, inc. II, c, do CTN- Decisão reformada - Recurso parcialmente provido. (Grifo nosso).

ITCMD – Decadência – Inadmissibilidade – **Admitir a contagem do prazo decadencial ou prescricional a partir da data do óbito equivaleria a tolerar atraso na instauração do inventário apenas para os herdeiros se furtarem às obrigações tributárias.** Agravo improvido. (TJ/SP, Agravo de Instrumento nº553.250-4/3-00, 9ª Câmara de Direito Privado, Rel. Des. José Luiz Gavião de Almeida, j; em 29.04.2008). (Grifo nosso).

Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul
 APELAÇÕES CÍVEIS. TRIBUTÁRIO. ITCD. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. ALÍQUOTA. PROGRESSIVIDADE.

¹⁴ Súmula 114 do STF: O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.

INCONSTITUCIONALIDADE. I. **Não há falar em decadência, pois o imposto de transmissão causa mortis somente é exigido após a homologação do cálculo, nos termos da Súmula n. 114 do STF.** II. É inconstitucional a progressividade de alíquotas prevista na Lei Estadual 8821/89 conforme decisões do Órgão Especial deste Tribunal de Justiça (incidentes de inconstitucionalidade n.ºs 70013242508 e 70019099233). Vinculatividade das decisões imposta aos órgãos fracionários. Inteligência do art. 211 do RITJRS. III. Possibilidade de apreciação e legalidade de aplicação da lei anterior que previa alíquota de 4%, como pedido subsidiário, tendo em vista que o Estado postula em sede de apelo a incidência da maior alíquota prevista (8%). POR UNANIMIDADE, APELO DA PARTE AUTORA DESPROVIDO. POR MAIORIA, APELO DO ESTADO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação Cível Nº 70044576973, Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Luiz Felipe Silveira Difini, 23/11/2011). (Grifo nosso).

Tribunal de Justiça do Paraná

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE TRIBUTO - ITCMD - DOAÇÃO DE IMÓVEL INTER VIVOS - IMPOSTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - NECESSIDADE DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO OU TERCEIRO - ESCRITURA PÚBLICA DE FORMALIZAÇÃO - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO - LEI Nº 8927/88 E INSTRUÇÃO 01/89, DA SECRETARIA DO ESTADO DO PARANÁ - REGISTRO DO IMÓVEL EM DATA POSTERIOR, QUANDO O FISCO TOMOU CONHECIMENTO DA NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - INTELIGÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN - DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA - POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SENTENÇA REFORMADA - RECURSO PROVIDO. I - O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, de competência dos Estados e previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, é tributo sujeito a lançamento por declaração, o que significa dizer que a autoridade administrativa somente vai constituir o crédito tributário com base nas informações que foram prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiro, conforme preceito do art. 147, do CTN. II - **Imprescindível distinguir fato gerador e a constituição do crédito tributário referente ao ITCMD, que ocorrem em momentos distintos. Enquanto o primeiro se perfectibiliza quando da transmissão da propriedade ou de quaisquer bens ou direitos, o segundo, ou seja, a constituição do crédito tributário, se dá quando da prestação das informações à autoridade administrativa, pelo sujeito passivo ou terceiro.**

[...](TJPR - Apelação Cível e Reexame Necessário nº 791574-0 - Curitiba - 1ª Câmara Cível - Rel. Des. Rubens Oliveira Fontoura - DJ 24.11.2011). (Grifo nosso).

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

DECADÊNCIA

“Inocorrência, porque sendo imposto sujeito a lançamento por homologação, **o prazo de caducidade só pode ser contado do momento em que o fato gerador for comunicado à autoridade**

competente” – AC 2004.001.12602. TJRJ, 15ª C Civ., Rel. Des. Henrique Magalhães de Almeida. Julg. 03.11.04.¹⁵ (Grifo nosso).

Superior Tribunal de Justiça
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INVENTÁRIO. ITCMD.
TERMO A QUO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DO
TRIBUTO.

HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO.

1. Nos termos do art. 173 do CTN, somente no primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido realizado é que começa a transcorrer o prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário.

2. No caso, tratando-se de inventário, compete ao juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, proceder ao cálculo do imposto de transmissão causa mortis, conforme dispõem os arts. 1.012 e 1.013 do CPC.

3. **Consequentemente, enquanto não homologado o cálculo do inventário, não há como efetuar a constituição definitiva do tributo, porque incertos os valores inventariados sobre o qual incidirá o percentual da exação**, haja vista as possíveis modificações que os cálculos sofrerão ante questões a serem dirimidas pelo magistrado, nos termos dos arts. 1.003 a 1.011 do CPC.

4. No caso em apreço, homologado o cálculo em 27.6.2008, o prazo decadencial só ocorrerá após 31.12.2013.

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 1.257.451/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/09/2011). (Grifo nosso).

4.3. RELAÇÃO ENTRE OS CONCEITOS DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ao analisar a jurisprudência dos Tribunais de Justiça Estaduais, por algumas vezes, vemos que o julgador distingue os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário, dizendo que o primeiro nasce com a ocorrência do fato imponible, enquanto que o segundo nasce somente com o lançamento do tributo.

Não nos parece prosperar essa ideia. Entendemos que o surgimento de ambos se dá de forma simultânea, com a ocorrência do evento descrito como hipótese de incidência de determinado tributo. Não nos parece crível que a relação obrigacional tributária possa existir sem que coexista um crédito. Carvalho (2010) sustenta que, “[...] O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma”. Portanto, somos pela ideia de que o posterior lançamento do

¹⁵ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Impostos Estaduais – ICMS – ITCD - IPVA. São Paulo: Saraiva, 1ª ed., 2009. p. 346.

tributo tem a função de formalizar o crédito tributário e dar a ele os atributos de liquidez e certeza.

4.4. A QUESTÃO DO LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Em que pese o fato de boa parte dos Tribunais (administrativos e judiciários) tratar o ITCMD como um imposto sujeito ao autolançamento, há alguns Estados que o consideram como um tributo submetido ao lançamento por declaração, como Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e Rondônia. E estes Estados que defendem a ideia do lançamento por declaração, se baseiam no art. 147 do CTN¹⁶ para sustentar o argumento de que o prazo para proceder ao lançamento tributário fica suspenso até que o Fisco obtenha as informações necessárias para fazê-lo.

Ora, se esse argumento fosse verdadeiro, estar-se-ia afrontando o princípio da segurança jurídica, ao se admitir a perpetuação das relações jurídicas, na medida em que o prazo decadencial ficaria suspenso indefinidamente, até que o sujeito passivo prestasse as informações ao Fisco.

Concluimos, portanto, que a bem da previsibilidade das relações jurídicas, o prazo para que se proceda ao lançamento, na modalidade prevista no art. 147 do CTN, é o do art. 173, inciso I, do referido Código, devendo o Fisco Estadual proceder ao lançamento de ofício, caso as informações não sejam prestadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 149, inciso II, do CTN¹⁷. Nesse sentido foi a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco:

Processo: AGR 196581 PE 01965813

Relator: Ricardo de Oliveira Paes Barreto

Julgamento: 18/03/2010

Órgão julgador: 8ª Câmara Cível

TRIBUTÁRIO. ITCMD. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

1. O ITCD - Imposto de Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, é imposto sujeito à lançamento por declaração, o qual é efetuado pela Administração, tomando-se como

¹⁶ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

¹⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

base informações que são fornecidas previamente pelo sujeito passivo ou terceiro.

2. Nos casos em que as declarações necessárias ao lançamento do tributo não forem prestadas, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária, o lançamento deverá ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa, conforme preceitua o art. 149, II, do CTN, sujeitando-se, conseqüentemente, ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, qual seja, cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Grifo nosso).

4.5. DIREITO AO CRÉDITO *VERSUS* SEGURANÇA JURÍDICA

Analisando os entendimentos adotados pelos Fiscos Estaduais, bem como pelos Tribunais de Justiça dos Estados, percebe-se uma tendência em se valorizar o direito ao crédito, em favor do Fisco, em detrimento do princípio da segurança jurídica.

Entendemos ser inaceitável que seja adotado um critério subjetivo, sem previsão legal, para que seja satisfeito o crédito tributário, ignorando-se por completo o princípio da segurança jurídica, na medida em que o direito positivo, em particular o conteúdo prescritivo do CTN (que é o diploma legal que traz as normas gerais de direito tributário), é deixado de lado.

O CTN não erigiu a circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária como marco inicial do prazo decadencial, nos termos do que preceituam os arts. 150, §4º e 173, inciso I, do CTN, não cabendo ao intérprete assim estabelecer.

Por isso, entendemos que, sendo verificada a ocorrência do fato imponible, não há motivos, nem previsão legal, para que o prazo de decadência não tenha a sua contagem iniciada.

Destacamos ainda que a Fazenda Pública não pode se escusar de cumprir o seu dever funcional de proceder ao lançamento do tributo, sob a alegação de que ainda não teve ciência da ocorrência da abertura da sucessão, tendo em vista que ela pode obter junto aos Cartórios de Registro Civil uma relação com os óbitos ocorridos na região sob a jurisdição de cada um dos Cartórios. O art. 27 da Lei 10.705/00¹⁸, do Estado de São Paulo, já contem previsão nesse sentido, todavia, na prática, o dispositivo legal é absolutamente ignorado e a Fazenda Estadual desde Estado não se preocupa em fazer cumprir a referida previsão legal. Tomada tal providência a Fazenda Pública já terá

¹⁸ Artigo 27 - **O oficial do Registro Civil remeterá, mensalmente, à repartição fiscal da sede da comarca, relação completa, em forma de mapa, de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar.** (Grifo nosso).

conhecimento dos óbitos ocorridos e poderá verificar aqueles para os quais não houve requerimento da abertura do respectivo inventário e, se necessário, poderá requerê-la, nos termos do art. 988, inciso IX, da Lei 5.869/73 (Código de Processo Civil). Ressalta-se, por fim, que, em obediência ao disposto do art. 1.034, §2º, do mesmo Código de Processo Civil (CPC), o ITCMD será objeto de lançamento tributário, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros.

4.6. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO OU DO PRAZO DECADENCIAL ?

Temos ainda uma última crítica a fazer, acerca do argumento que tem sido utilizado nos julgamentos, com base na súmula 114 do STF, no sentido de que enquanto não homologada a partilha, o ITCMD não pode ser exigido, ficando o Fisco impedido de proceder ao lançamento do tributo e, portanto, o prazo decadencial suspenso.

Não devemos confundir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a suspensão do prazo decadencial. Este último não se suspende, nem se interrompe, salvo disposição legal em contrário, conforme preceitua o art. 207, *caput*, do Código Civil¹⁹. O legislador, ao editar o CTN poderia ter previsto uma causa de suspensão da decadência, ao criar a sua própria realidade, mas optou por não fazê-lo. E se ele não o fez, não pode o aplicador da norma, criar um comando que não está previsto no texto positivado. Por vezes o crédito tributário estará suspenso, como na concessão de liminar em mandado de segurança preventivo, mas a autoridade fazendária deverá proceder ao lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN²⁰. Destacamos um trecho da obra do professor Carvalho (2010) que trata desse assunto.

Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, mas não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera.²¹

¹⁹ Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

²⁰ Art. 142. [...] Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e **obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 22ª ed., 2010. pg. 507.

Portanto, o crédito tributário será formalizado, possuirá valor líquido e certo, mas tão somente a sua exigibilidade será afetada. Não cabe ao fiscal autuante analisar a oportunidade e conveniência da atividade de lançamento. Mais uma vez destacamos que a suspensão da decadência por prazo indefinido contraria sobremaneira o princípio da segurança jurídica.

Outro argumento utilizado em favor da impossibilidade de o Fisco proceder ao lançamento baseia-se no disposto nos arts. 1.012 e 1.013 do Código de Processo Civil²², no sentido de que há que se aguardar todo um procedimento até que se anuncie a fase do cálculo do imposto, não sendo possível exigí-lo antes. Poderíamos simplesmente repetir a ideia que expusemos no parágrafo anterior, já que a suspensão da exigibilidade não obsta o lançamento do tributo, até porque, como já vimos, as autoridades fazendárias não ficam adstritas aos valores declarados pelos herdeiros no processo de inventário para efeitos do lançamento, que é atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN²³. Todavia, cumpre ressaltar também que, nesse caso, o procedimento processual não pode interferir na atividade de lançamento propriamente dita. Ora, há toda uma série de prazos no transcurso do processo de inventário e muito provavelmente se eles forem seguidos à risca, o Fisco não terá maiores problemas para proceder à cobrança do imposto. Porém se o sujeito passivo retardar alguma das etapas, desde a abertura do processo de inventário, não deve o Fisco aguardar a prestação de informações do sujeito passivo, sob pena de ver decair o direito de formalizar o crédito tributário. Como já exposto, o lançamento do ITCMD se dá por declaração ou homologação. Em ambos os casos, como também já vimos, o Fisco está autorizado a proceder ao lançamento de ofício, caso os prazos para a prestação de informações não sejam respeitados, nos termos dos incisos II e V, do art. 149, do CTN.

Ressalta-se que a sentença de homologação da partilha só será expedida após a prova da quitação dos tributos, nos termos dos arts. 1.026 e 1.031 do Código de Processo Civil. O fato de o STF editar súmula entendendo pela impossibilidade de exigir o ITCMD antes de julgada a partilha, não obsta o lançamento do tributo e nem

²² Art. 1.012. Ouvidas as partes sobre as últimas declarações no prazo comum de 10 (dez) dias, proceder-se-á ao cálculo do imposto.

Art. 1.013. Feito o cálculo, sobre ele serão ouvidas todas as partes no prazo comum de 5 (cinco) dias, que correrá em cartório e, em seguida, a Fazenda Pública.

²³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

mesmo a incidência de eventuais acréscimos moratórios previstos em lei, mas tão somente impede que o gravame seja exigido.

Por fim, teceremos críticas ao argumento pró-Fisco no sentido de que o sujeito passivo deve dar ciência da ocorrência do fato impositivo à Fazenda Pública, sob pena de o prazo decadencial não ter sua contagem iniciada. Ora, isso nos parece absurdo. A circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária não foi erigida pelo CTN como marco inicial do prazo decadencial, não podendo o intérprete da lei assim estabelecer. Como já foi exposto nesse trabalho, vimos que o Fisco tem meios de ter ciência da ocorrência dos óbitos ocorridos, bem como legitimidade para requerer a abertura do processo de inventário. A questão é que nos parece claro que o Fisco não se preocupa em tomar tais medidas, pois a jurisprudência nas Cortes é majoritária no sentido de favorecê-lo. Como exemplo claro dessa situação, citamos a legislação paulista do ITCMD que contém a previsão acerca da obrigatoriedade de os Oficiais de Cartórios de Registro Civil remeterem, mensalmente, à repartição fiscal da sede da comarca, relação completa de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar. Todavia, como também destacamos o dispositivo é completamente ignorado e a Fazenda Paulista não toma providências no sentido de exigir o seu cumprimento.

5. O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Pelo que foi apresentado até o momento, podemos verificar que o Fisco tem exigido tributo relativo a fatos impositivos para os quais o direito de formalizar o crédito tributário já decaiu. Entendemos que, nesses casos, ainda que o sujeito passivo tenha pago espontaneamente, sem ter sido lavrado auto de infração, o tributo já não era mais devido. E então, nos cabe analisar as regras contidas no CTN acerca do prazo para a repetição do indébito para saber se é possível, ou não, que o sujeito passivo ingresse com a ação para reaver o tributo pago indevidamente.

Basicamente, trataremos da principal regra a respeito da repetição do indébito, que é a do art. 168, I, do CTN:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário

A única dúvida que poderia existir acerca do termo inicial de contagem do prazo para restituir o tributo, seria na hipótese do lançamento por homologação. Todavia, com a edição da Lei Complementar 118/03²⁴, entendemos que a celeuma deu-se por encerrada acerca do *dies a quo* da contagem do referido prazo.

Assim sendo, a partir da data do pagamento do tributo (em qualquer modalidade de lançamento), considera-se extinto o crédito tributário, iniciando-se, a partir de então, o prazo para pleitear a repetição do indébito, nas hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 165 do CTN²⁵ (mais especificamente a do inciso I).

Se o sujeito passivo efetuou o recolhimento indevido, ou seja, em relação a créditos tributários para os quais a decadência já havia ocorrido, nos termos do que foi exposto neste trabalho, ele pode ingressar com a ação de repetição de indébito, salvo na hipótese de o pagamento do tributo ter sido feito há mais de cinco anos, haja vista que,

²⁴ Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, **a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado** de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. (Grifo nosso).

²⁵ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - **cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;**

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; (Grifo nosso).

nessa situação, o prazo para que o sujeito passivo exerça o seu direito já terá se esgotado.

6. POSSÍVEL SOLUÇÃO

O intuito desse trabalho não é somente criticar os argumentos que têm sido utilizados nos julgamentos que tem envolvido a questão da decadência e o ITCMD, mas também apresentar possíveis soluções, em conformidade com o ordenamento jurídico, a fim de evitar que o Fisco perca parte de sua receita tributária, nos casos em que, de fato, há intenção dos herdeiros em burlar a legislação tributária.

Primeiramente, cumpre esclarecer que, na prática, ainda que o juiz homologue a partilha e autorize a expedição do formal de partilha sem o pagamento do imposto ou sem que o Fisco se manifeste acerca do recolhimento (o que acontece algumas poucas vezes), os cartórios de registro imobiliários só procedem ao registro para efetuar a transferência dos bens, caso sejam apresentadas as guias de recolhimento do ITCMD, ainda que tenha se operado a decadência. Assim sendo, os contribuintes ficam “de mãos atadas” e acabam por recolher o imposto de qualquer forma.

Proporemos agora um possível argumento que pode vir a ser utilizado pelo Fisco no caso em que o inventário sequer é aberto até o esgotamento do prazo decadencial.

Não há como negar a ocorrência do fato imponible na data da abertura da sucessão. Porém, não havendo pagamento antecipado (como não há na maioria absoluta desses casos), o Fisco poderia alegar que ao efetuar o lançamento de ofício e utilizar a regra para a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, aquele procedimento só “poderia ter sido efetuado” depois de decorrido um certo prazo. Isto porque como o ITCMD é um imposto sujeito ao lançamento por declaração ou por homologação, dependendo do Estado, para que se proceda ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN, se faz necessário que o sujeito passivo descumpra algum prazo previsto na legislação quanto ao cumprimento de alguma atividade que lhe cabe, seja na abertura do processo de inventário, seja na prestação de informações indispensáveis à autoridade fazendária ou no próprio recolhimento do imposto, incidindo em alguma das situações previstas num dos incisos do referido artigo. A título de exemplificação, ao analisarmos as legislações dos 26 Estados e mais a do Distrito Federal, verificamos que os entes estabelecem certos prazos para o pagamento do ITCMD. Podemos classificar basicamente em três grupos: (i) os que fixam o prazo de 30 dias após a decisão homologatória do cálculo do imposto ou do despacho que ordena o seu pagamento; (ii) os que fixam em 180 dias a contar da abertura da sucessão e (iii) os que não fixam um prazo em dias, mas determinam que o imposto deverá ser pago até a data da homologação da partilha. Em relação aos dois primeiros grupos, cremos que

seria possível o Fisco alegar que somente após o esgotamento do prazo previsto em lei para o recolhimento do imposto é que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, razão pela qual o prazo decadencial só começaria a correr a partir do primeiro dia seguinte ao do exercício em que se deu o esgotamento desse prazo. No caso do terceiro grupo, vislumbramos a hipótese do Fisco se utilizar do prazo previsto no art. 983 do Código de Processo Civil²⁶ e alegar que somente depois de transcorrido esse prazo ele poderia tomar as providências cabíveis para proceder ao lançamento de ofício, e tomar esse momento como referência para a aplicação da regra contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Com isso, cremos que as Fazendas Estaduais teriam um tempo adicional para promover o lançamento do tributo, sem deixar de observar as normas do direito positivo.

²⁶ Art. 983. **O processo de inventário e partilha deve ser aberto dentro de 60 (sessenta) dias a contar da abertura da sucessão**, ultimando-se nos 12 (doze) meses subsequentes, podendo o juiz prorrogar tais prazos, de ofício ou a requerimento de parte. (Grifo nosso).

7. CONCLUSÃO

Procuramos, nesse trabalho, discorrer sobre um imposto que tem crescido de importância nos Estados, principalmente com a celebração de convênios entre o Ministério da Fazenda, representado pela Receita Federal do Brasil, e as Secretarias Estaduais de Fazenda, que têm propiciado a troca de informações entre esses órgãos, nos termos do art. 199 do CTN²⁷, com o intuito de auxiliar na fiscalização de doações que são feitas sem o devido recolhimento do ITCMD, assim como na descoberta de bens sonegados em inventários, que acabam sendo declarados somente junto à Receita Federal do Brasil.

Além disso, julgamos importante tratar desse tema que tem sido pouco explorado, pelo fato de poucas pessoas se interessarem em conhecer as peculiaridades que envolvem o ITCMD.

Procuramos apresentar os conceitos básicos acerca do antecedente normativo desse imposto, bem como as discussões que envolvem um tema de grande importância para todo o direito, que é a decadência. Apresentamos as decisões administrativas e judiciais que tem se mostrado majoritárias e procuramos apresentar contra-razões a elas, pautando o nosso trabalho sempre no direito positivo, como não poderia deixar de ser.

Tentamos dar algumas soluções aos problemas apresentados, de forma que o trabalho não tenha o propósito somente de criticar e desqualificar os argumentos em prol da Fazenda Pública que têm sido utilizados pelo Judiciário e pelos órgãos administrativos de julgamento.

Por fim, ressaltamos que todos, certamente, necessitaremos entender um pouco desse tributo em algum momento futuro, pois como se costuma dizer: “a única certeza da vida é a morte”.

²⁷ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACRE. Lei Complementar nº 112/02, Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos, 30/12/2002.

ALAGOAS. Lei nº 5.077/89. Institui o Código Tributário do Estado de Alagoas, 12/06/1989.

AMAPÁ. Lei nº 400/97. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei Estadual nº 194, de 29 de dezembro de 1994, 22/12/1997.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMAZONAS. Lei Complementar nº 19/97. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências, 29/12/1997.

BAHIA. Lei nº 4.826/89. Institui o Imposto sobre Transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), 27/01/1989.

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

BRASIL. Lei nº 5.172/66. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, 25/10/1966.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. _____ . 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Dimas Messias de; CARVALHO, Dimas Daniel de. *Direito das sucessões – inventário e partilha*. 1ª ed. Minas Gerais: Del Rey, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CEARÁ. Lei nº 13.417/03. Dispõe acerca do imposto sobre transmissão “causa mortis e doação”, de quaisquer bens ou direitos - ITCD, e dá outras providências, 30/12/2003.

DISTRITO FEDERAL. Lei nº 10/88. Institui, no Distrito Federal, o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências, 29/12/1988.

ESPÍRITO SANTO. Lei nº 4.215/89, 27/01/1989.

GOIÁS. Lei nº 11.651/91. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás, 26/12/2001.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2010.

MARANHÃO. Lei nº 7.799/02. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão, 19/12/2002.

MATO GROSSO. Lei nº 7.850/02. Dispõe sobre a o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, 18/12/2002.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 1.810/97. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências, 22/12/1997.

MINAS GERAIS. Lei nº 14.941/03. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, 29/12/2003.

PARÁ. Lei nº 5.529/89. Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer bens ou direitos, 27/01/1989.

PARAÍBA. Lei nº 5.123/89. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências, 27/01/1989.

PARANÁ. Lei nº 8.927/88. Súmula: Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, 28/12/1988.

PERNAMBUCO. Lei nº 10.260/89. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências, 27/01/1989.

PIAUI. Lei nº 4.261/89. Disciplina o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos, previstos na alínea "a", do inciso I, do artigo 155, da Constituição Federal, 01/02/1989.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 1.427/89. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, 13/02/1989.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 5.887/89. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências, 15/02/1989.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821/89. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, 27/01/1989.

RONDÔNIA. Lei nº 217/88. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, 30/12/1988.

RORAIMA. Lei nº 59/93. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências, 28/12/1993.

SANTA CATARINA. Lei nº 13.136/04. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, 25/11/2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SÃO PAULO. Lei nº 10.705/00. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, 29/12/2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SERGIPE. Lei nº 2.704/89. Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITD), e dá outras providências, 07/03/1989.

TOCANTINS. Lei nº 1.287/01. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências, 28/12/2001.