

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**DEFINIÇÃO DO MARCO INICIAL DE CONTAGEM
DO PRAZO DECADENCIAL DO ITCO NA HIPÓTESE
DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS***

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Michele Iop Cerda Palacios

**Santa Maria, RS, Brasil
2012**

**DEFINIÇÃO DO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO
PRAZO DECADENCIAL DO ITCD NA HIPÓTESE DE
TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS***

Michele Iop Cerda Palacios

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Carlos Zampieri

Santa Maria, RS, Brasil

2012

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia de Graduação

**DEFINIÇÃO DO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO
DECADENCIAL DO ITCD NA HIPÓTESE DE TRANSMISSÃO CAUSA
*MORTIS***

elaborada por
Michele Iop Cerda Palacios

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Ms. Marcelo Carlos Zampieri
(Presidente/Orientador)

Prof^ª. Ms. Francini Feversani
(Universidade Federal de Santa Maria)

Prof. Ms. Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan
(Universidade Federal de Santa Maria)

Santa Maria, 17 de dezembro de 2012.

RESUMO

Monografia de Graduação
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

DEFINIÇÃO DO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DO ITCD NA HIPÓTESE DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS

AUTOR: MICHELE IOP CERDA PALACIOS

ORIENTADOR: MARCELO CARLOS ZAMPIERI

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 17 de dezembro de 2012.

A decadência, em sua função primordial, visa a impedir que as relações jurídicas perdurem indefinidamente, garantindo a observância do Princípio da Segurança Jurídica e o equilíbrio entre os sujeitos que compõem o vínculo. Nesse contexto, o presente trabalho pretende analisar o instituto da decadência no âmbito do Direito Tributário, uma vez que a caducidade impede a protelação ao longo do tempo do dever de agir da autoridade administrativa, determinando o período que possui o Estado para tornar exigíveis os tributos, a fim de que estes sejam pagos pelos contribuintes. Desse modo, o estudo restringe-se a determinar o momento mais adequado para que tenha início a contagem do prazo decadencial do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação, na hipótese específica de transmissão de bens em decorrência do falecimento do autor da herança, em razão dos conflitos presentes na doutrina e na jurisprudência acerca deste assunto. Para tanto, o trabalho foi desenvolvido por meio da análise das divergências existentes no sistema jurídico brasileiro que dizem respeito à matéria. No primeiro capítulo, foram abordados os conceitos referentes aos principais institutos do Direito Tributário, cuja compreensão se revelou essencial para definir o momento em que ocorre a decadência. No capítulo seguinte, foi analisado o ITCD, com o detalhamento das suas características, bem como foram demonstrados os posicionamentos presentes na doutrina em relação ao marco inicial de contagem do prazo decadencial deste imposto no caso de transmissão *causa mortis*, com ênfase na previsão do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e no disposto pela Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal. Por fim, foi realizada uma análise jurisprudencial, comparando as decisões oriundas do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, com o intuito de estabelecer o entendimento mais apropriado existente no sistema jurídico brasileiro sobre o tema examinado, que se concluiu ser o disposto no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Decadência. ITCD. Contagem do Prazo Decadencial.

ABSTRACT

Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

DEFINITION OF THE MILESTONE OF THE COUNTING OF THE DECAYING DEADLINE OF THE TAX OVER CAUSA MORTIS TRANSFER OR DONATION IN THE CASE OF CAUSA MORTIS TRANSFER

AUTHOR: MICHELE IOP CERDA PALACIOS

ADVISER: PROF. MS. MARCELO CARLOS ZAMPIERI

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 17th, 2012.

The decadence, in its primary function, aims to prevent legal relations from lasting indefinitely, while ensuring the observance of the Principle of Legal Security and the balance between the subjects from which the bond is made of. In this context, this work has as its goal to analyze the institute of decadence under the Tax Law, once the expiry prevents the procrastination over time from the duty to act of the administrative authority, setting the period the State has to make the taxes liable, in order for them to be paid by the taxpayers. Thereby, the study is restrained to determine the most appropriate moment for the counting of the decaying deadline of the Tax over *Causa Mortis* Transfer or Donation to begin, in the specific case of transfer of goods as a consequence to the death of the author of the inheritance, due to conflicts present in the doctrine and jurisprudence on this matter. Therefore, the work was developed by analyzing discrepancies in the Brazilian legal system concerning the topic. In the first chapter, concepts relative to the main institutes of Tax Law were discussed, whose understanding has been proved as essential to define the moment when the decadence occurs. In the next chapter, the Tax over *Causa Mortis* Transfer or Donation was analyzed and its characteristics were detailed. Furthermore, the positioning present in the doctrine concerning the milestone of the counting of the decaying deadline of this tax in the case of *Causa Mortis* transfer was demonstrated, emphasizing in the article 173, item I, of the National Tax Code and in the one provided by the Precedent 114 of the Supreme Court. At last, an analysis of jurisprudence was performed, in which the decisions from the Superior Court and the Court of Justice of Rio Grande do Sul State were compared, in order to establish the most appropriate understanding existing in the Brazilian legal system on this matter, which was concluded to be the disposed in the article 173, item I, of the National Tax Code.

Key words: Tax Law. Decadence. Tax over *Causa Mortis* Transfer or Donation. Counting of the Decaying Deadline.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO	9
1.1 O crédito tributário e o procedimento de lançamento	9
1.2 Decadência do crédito tributário	16
2 O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO	22
2.1 Características do ITCD	22
2.2 Posições doutrinárias acerca da definição do prazo decadencial do ITCD	32
2.2.1 Aplicação da Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal.....	35
2.2.2 Desnecessidade de homologação da partilha para o início da contagem do prazo decadencial	37
2.3 Análise jurisprudencial relativa à definição do marco inicial de contagem do prazo decadencial do ITCD na hipótese de transmissão <i>causa mortis</i>	42
CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS	55

INTRODUÇÃO

A segurança jurídica representa um valor fundamental do sistema jurídico brasileiro, uma vez que uma das funções primordiais do direito é a de equilibrar as relações jurídicas, garantindo o convívio pacífico das pessoas em sociedade.

As relações jurídicas, dentre as quais se encontram as limitadas ao âmbito do Direito Tributário, têm um tempo estabelecido em lei para que todos os direitos e obrigações sejam exercitados e, não sendo realizadas as circunstâncias legais para o exercício desses, escoo o prazo para o seu desempenho, levando à extinção da obrigação tributária surgida. Isso implica dizer que, exausto esse tempo, o qual está previsto na lei, qualquer pretensão de fazer valer o direito nascido em razão da relação jurídica deixa de existir. Este é o caminho pelo qual se vislumbra o Princípio da Segurança Jurídica.

No âmbito do Direito Tributário, no qual o Estado faz valer a sua força cobrando e exigindo do cidadão a participação no custeio das despesas relativas às atividades essenciais do Poder Público, a segurança e a proteção da confiança assumem grande relevância, servindo como um limitador, buscando evitar os excessos e abusos de poder. Dessa forma, verifica-se imperativa a fixação de uma delimitação exata da atuação do Estado em oposição à esfera privada.

Nesse sentido, visando evitar que as relações jurídicas sejam imunes aos efeitos do tempo, perdurando indefinidamente, o ordenamento jurídico brasileiro é dotado de institutos que objetivam criar, extinguir e modificar direitos durante certo período temporal, delimitando a ação estatal pelo decurso do tempo.

Dentre estes institutos, destaca-se a decadência, que é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pela inércia do seu titular durante certo lapso de tempo, o que garante a necessária segurança jurídica para os sujeitos que integram a relação. Assim, tal garantia determina que o ente tributante dispõe de um período específico para cobrar do cidadão o pagamento dos tributos devidos, no sentido de proteger o contribuinte, a fim de que esta exigência não perdure *ad infinitum*.

A importância da decadência, portanto, pode ser verificada em razão de que esta significa a perda do direito, por parte do sujeito ativo de determinado tributo, de promover o lançamento tributário, procedimento pelo qual o tributo passa a ser exigível pela Fazenda Pública. Consiste desse modo, em um dos pontos consideráveis da segurança jurídica, por não

permitir o protraimento ao longo do tempo do dever de agir da autoridade administrativa, o que traz como consequência a estabilização da relação entre o Fisco e os contribuintes.

Importa destacar que é imprescindível para a definição do momento em que ocorre a decadência do direito que seja estabelecida a ocasião em que inicia a contagem do prazo que a autoridade administrativa possui para realizar o lançamento. Desse modo, transcorrido tal lapso temporal, a Fazenda decai do seu direito de recolher parte do patrimônio do cidadão para o custeio das despesas públicas (para o caso específico dos tributos fiscais, pois existe a possibilidade dos tributos terem natureza extrafiscal).

Isto posto, cabe mencionar que o instituto da decadência no ramo do Direito Tributário é um tema controverso, principalmente no que diz respeito à fixação do instante em que tem início a contagem do prazo decadencial, sendo, por isso, bastante estudado pelos doutrinadores.

Em especial, o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação (ITCD), na hipótese em que a transmissão dos bens é decorrente da morte, representa uma das divergências existentes na jurisprudência, visto que há dois entendimentos diversos no sentido da determinação do início da contagem do prazo decadencial que preponderam nos Tribunais pátrios.

Por conseguinte, para a realização deste trabalho será utilizado o método dialético, posto que o objeto em exame será analisado a partir das divergências existentes em relação ao tema. Para alcançar seu escopo, serão utilizados embasamentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, por meio da abordagem dos posicionamentos contraditórios presentes no direito brasileiro, de forma a determinar qual o momento mais adequado para definir como marco inicial da contagem do prazo decadencial do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação, especificamente no caso de transmissão de bens em decorrência da morte.

Outrossim, o presente estudo será elaborado com base nos métodos de procedimento funcionalista e comparativo, sendo que a adoção do primeiro se dará em razão de que o objeto em pesquisa terá suas funções submetidas à análise, com o intuito de verificar a forma mais adequada de interpretar os institutos aplicáveis ao tema e definir o marco inicial da contagem do prazo decadencial do ITCD, na hipótese de transmissão de bens ocasionada pelo óbito do autor da herança.

Quanto ao método comparativo, o emprego deste se dará para demonstrar os diferentes posicionamentos, de forma a apontar as divergências existentes na jurisprudência com relação ao tema proposto.

Nesse sentido, cabe destacar que é de fundamental importância estabelecer o momento considerado mais apropriado para que tenha início a contagem do prazo decadencial, tendo em vista que, conforme já foi anteriormente mencionado, é preciso que as relações jurídicas sejam consolidadas, não podendo persistir indefinidamente a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento dos tributos devidos, o que significaria deixar o cidadão desamparado e ao arbítrio da Administração Pública. Deve, por isso, ser estipulado de forma efetiva o período para que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação.

Cabe esclarecer que o presente trabalho não objetiva esgotar o tema, no entanto, visa estipular o momento que pode ser considerado mais apropriado para definir como marco inicial do prazo decadencial do ITCD quanto à hipótese de transmissão *causa mortis*, em razão das divergências presentes na jurisprudência.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

Para o adequado desenvolvimento do presente trabalho, verifica-se ser imperativo elaborar, inicialmente, um estudo acerca dos principais institutos atinentes ao Direito Tributário, em particular aqueles que importam para definir o momento em que ocorre o decaimento de determinado direito, em razão da inércia de seu titular.

Pretende-se, nesse contexto, tecer comentários relativos ao crédito tributário, sua constituição e modalidades de lançamento, bem como examinar o instituto da decadência. Além disso, ainda que de forma superficial, objetiva-se analisar outros conceitos essenciais para o presente estudo, concernentes ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação.

1.1 O crédito tributário e o procedimento de lançamento

O Direito Tributário, nas palavras de Hugo de Brito Machado, pode ser definido como “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”¹. Nesse sentido, tal ramo é “integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”², regulamentando a captação de recursos materiais de que o Estado necessita para manter sua estrutura, “disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas”³.

Com o objetivo primordial de prover os cofres públicos dos recursos financeiros essenciais ao custeio das funções do Estado, estabelece Eduardo Sabbag que:

A cobrança de tributos se mostra como principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, [...] tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 50.

² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 40.

³ *Ibid.*, p. 39.

necessidade de uma positivação de regras que possam certificar o tão relevante desiderato da percepção de recursos [...]⁴.

Em suma, a atividade financeira do Estado é sistematizada pelo direito tributário - “conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos”⁵ -, tendo como escopo garantir o equilíbrio nas relações entre o Estado e o cidadão, limitando o poder de tributar do primeiro.

O direito de tributar do Estado permite que este retire uma parcela do patrimônio dos cidadãos que estão sujeitos a sua jurisdição, fazendo-a “derivar” para seus cofres. Estes recursos que entram nos cofres públicos são chamados de tributos, que podem ser definidos como:

[...] 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 entidades⁶.

Ainda, a Lei nº 5.172/1966, denominada Código Tributário Nacional, trouxe, em seu artigo 3º, o conceito aprimorado de tributo, determinando que se trata de “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”⁷.

Cabe ressaltar que a finalidade do Direito Tributário e do tributo são distintas, sendo que esse visa “suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado”⁸, enquanto aquele, por outro lado, tem como finalidade “o controle do poder de tributar”⁹. Assim, o Direito Tributário é um ramo do direito público que regula um direito do qual é titular o Estado, no entanto, o interesse protegido é o da coletividade.

Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira (*Apud* SABBAG, Eduardo), “os tributos [...] são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu

⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 39.

⁵ *Ibid.*, p. 41.

⁶ *Ibid.*, p. 44.

⁷ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 51.

⁹ *Ibid.*, p. 51.

poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”¹⁰.

O tributo, de acordo com a definição fornecida pelo Código Tributário Nacional, é uma prestação compulsória, portanto, “não voluntária ou não facultativa”¹¹; pecuniária, ou seja, em dinheiro (tanto em moeda corrente quanto por meio de cheque, além das demais formas previstas no artigo 162 do Código Tributário Nacional); bem como é uma prestação diversa de sanção, uma vez que o tributo não caracteriza uma penalidade, distinguindo-se desta, nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Exatamente porque esta (a penalidade) tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito¹².

Igualmente, trata-se de uma prestação instituída por meio de lei, o que determina que “o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal”¹³, e, por fim, é uma prestação que necessita do procedimento de lançamento para ser exigível, conforme será posteriormente demonstrado. A seguir, será detalhada a definição de tributo, de modo a facilitar a compreensão do presente trabalho quando do estudo de espécie tributária específica.

A obrigação tributária, da qual decorre o crédito tributário, pode ser definida como o vínculo jurídico que surge com a ocorrência de um fato gerador, quando há a concretização de uma hipótese de incidência prevista em lei. Com o surgimento da obrigação tributária, passa a ser possível a constituição do crédito, por meio de um procedimento denominado lançamento, que torna exigível o pagamento do tributo.

Porém, para melhor esclarecer o conceito de crédito tributário, faz-se necessária a análise minuciosa dos institutos que contribuem para o seu nascimento, uma vez que a constituição do crédito tributário é imprescindível para que o valor devido a título do tributo possa ser cobrado pelo Estado.

Assim como qualquer outra relação jurídica, a relação tributária surge no momento em que ocorre o fato descrito na norma ao qual é atribuída a capacidade de produzir esse efeito, criando uma relação que compreende o dever de um sujeito e o direito do Estado. Nasce,

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 377.

¹¹ *Ibid.*, p. 379.

¹² *Ibid.*, p. 381.

¹³ *Ibid.*, p. 382.

assim, uma obrigação tributária, que tem por objeto uma prestação de natureza patrimonial, quando se tratar de obrigação principal, ou uma prestação não pecuniária, se for uma obrigação acessória¹⁴.

A lei prevê os casos em que um tributo é devido, configurando uma hipótese de incidência aquela situação descrita na lei cuja previsão é abstrata e que poderá vir a ocorrer no mundo dos fatos, sendo necessária e suficiente para fazer surgir uma obrigação tributária. Uma vez concretizada esta hipótese prevista na norma, ocorre o fato gerador, que pode ser descrito como a realização concreta de um comportamento descrito na norma, subsumindo-se à realidade fática o dispositivo dotado de abstração, que tem como consequência o nascimento de uma obrigação jurídica.

Conforme aduz Eduardo Sabbag, “o fato gerador ou ‘fato imponible’, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”¹⁵, sendo definida a hipótese de incidência como “a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal”¹⁶.

Verifica-se, portanto, que a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador baseia-se no conceito de que “enquanto aquela é a ‘descrição legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido’, este se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto”¹⁷.

Entende-se que a acepção do significado de fato é ampla, sendo considerada qualquer situação de fato ou conjunto de fatos, decorrente ou não da vontade, desde que descritos no instrumento próprio para a sua definição, que é a lei, sendo esse fato indispensável para o surgimento da obrigação tributária¹⁸.

Sucedendo a situação necessária e suficiente para a configuração do fato, nasce a obrigação tributária principal, que Washington de Barros Monteiro (*Apud* ALEXANDRE, Ricardo) define como “uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 121.

¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 674.

¹⁶ *Ibid.*, p. 675.

¹⁷ *Ibid.*, p. 675.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p 126.

patrimônio”¹⁹. No presente trabalho, todavia, não nos interessa a análise da obrigação tributária acessória.

Nesse sentido, a obrigação tributária principal tem por objeto uma prestação pecuniária, sendo necessário para o cumprimento obrigacional definir o montante do tributo que é devido, bem como o sujeito passivo devedor e o prazo para pagamento, conferindo certeza quanto à existência e liquidez em relação ao valor da obrigação²⁰. Para tanto, existe um procedimento oficial denominado lançamento, que consiste, conforme explana Ricardo Alexandre:

Em declarar formalmente a ocorrência do fato gerador, definir os elementos materiais da obrigação surgida (alíquota e base de cálculo), calcular o montante devido, identificar o respectivo sujeito passivo, com o fito de possibilitar que contra este seja feita a cobrança do tributo ou da penalidade pecuniária.²¹

Tal procedimento oficial está descrito no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual define que a competência para constituição do crédito tributário é privativa da autoridade administrativa²². Assim, mesmo que existam modalidades de lançamento realizadas de fato pelo sujeito passivo, conforme será posteriormente demonstrado, a sua existência no plano jurídico depende de homologação da autoridade competente²³.

Analisando-se o Código Tributário Nacional, verifica-se que somente a partir do lançamento passa a existir o crédito tributário, uma vez que antes da realização deste procedimento o que havia era apenas a obrigação tributária. Em razão disso, entende-se que o lançamento “é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente”²⁴, possuindo natureza jurídica mista²⁵.

No que diz respeito ao lançamento tributário, este consiste em uma atividade vinculada e obrigatória, o que significa que, com a ocorrência do fato gerador, nasce para a autoridade fiscal não apenas o poder de lançar, mas também o dever de constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilização funcional. Não há, neste momento, análise de conveniência e oportunidade, visto que o lançamento confere certeza, liquidez e exigibilidade,

¹⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 261.

²⁰ Ibid., p. 349.

²¹ Ibid., p. 349.

²² BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 174.

²⁴ Ibid., p. 175.

²⁵ ALEXANDRE, Ricardo. op. cit., p. 350.

formalizando o valor do crédito que é devido por motivo do advento da situação definida como fato gerador da obrigação²⁶.

Não obstante existir na doutrina diversas opiniões sobre o conceito de lançamento, o posicionamento majoritário o define como um ato que individualiza o crédito tributário, sendo dotado de natureza jurídica mista, pois, além de constituir o crédito tributário, declara a existência da obrigação tributária²⁷.

Logo, a relação jurídica obrigacional converte-se em crédito tributário por meio do lançamento, ensejando a possibilidade de cobrança do tributo pela Fazenda Pública. Para tanto, a determinação do valor devido pode ser feita unilateralmente pelo Fisco, bem como pode ser realizada com a participação do contribuinte, configurando, em qualquer dos casos, atividade privativa da autoridade administrativa determinar a existência do lançamento, por meio da homologação, mesmo quando os atos que determinam o montante do crédito sejam efetivamente realizados pelo sujeito passivo²⁸.

Quanto ao procedimento de lançamento tributário, Aliomar Baleeiro (*Apud* ANDRADE, José Fabiano Matos de) determina que:

O lançamento tributário é um ato jurídico de aplicação da lei ao caso concreto, norma individual e pessoal de realização do Direito, cujo conteúdo se manifesta na: constatação, formalmente declarada, da ocorrência do fato jurídico, do qual se forma um conceito individual que se subsume do conceito abstrato e genérico da hipótese normativa tributária descrita em lei; identificação do sujeito passivo, contribuinte e responsável, conforme subsunção aos critérios definidos em lei; apuração do montante a pagar, por meio da determinação da base de cálculo e da alíquota legalmente previstas, e definição dos termos de exigibilidade (prazos e condições de pagamento), que também devem ser extraídos da lei instituidora do tributo²⁹.

Em razão de ser permitida a participação do sujeito passivo na atividade de lançamento, a lei classifica este procedimento em três modalidades, as quais são definidas com base no critério de maior ou menor grau de participação do administrado no trâmite que precede o ato administrativo final, quais sejam, o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação.

Na primeira espécie, é praticamente inexistente a participação do contribuinte:

São casos em que a autoridade fiscal se utilizará dos dados que dispõe a respeito do sujeito passivo, identificando-o, declarando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 354.

²⁷ ANDRADE, José Fabiano Matos de. A decadência no Direito Tributário brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3059, 16 nov. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20435>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.178.

²⁹ Op. cit.

do tributo devido e, sendo o caso, aplicando a penalidade cabível. Ou seja, todos os atos integrantes do que o CTN denomina 'procedimento de lançamento' são realizados no âmbito da administração, pela autoridade designada competente para tanto.³⁰

Portanto, o lançamento de ofício é realizado por iniciativa da autoridade administrativa e não depende da colaboração do contribuinte, sendo possível que esta modalidade seja aplicada aos tributos lançados, em princípio, por declaração ou homologação, nas hipóteses de o contribuinte não cumprir sua obrigação de declarar ou apurar a quantia devida ou quando o fizer incorretamente.

Já no lançamento por declaração existe uma relevante colaboração do sujeito passivo, o qual tem a função de apresentar informações à autoridade administrativa acerca da matéria de fato, as quais são indispensáveis e servirão como base para que seja efetuado o lançamento.

Nesse sentido:

O lançamento por declaração é atividade da autoridade administrativa, com a colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária, que lhe presta informações quanto à matéria de fato, e se completa com a notificação feita ao contribuinte, determinando o prazo de que este dispõe para o pagamento do valor estabelecido. Antes da manifestação da autoridade não existe o dever de pagar. Nem muito menos o crédito tributário³¹.

Desse modo, resta claro que não se exige o pagamento antecipado do tributo, como ocorre no procedimento do lançamento por homologação, sendo apenas ordenado que o contribuinte remeta as informações de que o Fisco necessita para lançar o tributo. Somente após a notificação do lançamento, quando o crédito estiver constituído, é que se pode demandar o pagamento.

Por fim, no lançamento por homologação, conforme dito anteriormente, o sujeito passivo deve efetuar o pagamento do tributo antecipadamente, antes do Fisco examinar se a apuração do valor devido foi efetuada corretamente. "É aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor devido e antecipar o pagamento [...] antes da manifestação da autoridade administrativa sobre o mesmo"³².

A manifestação do Fisco, no sentido de aprovação, dá-se com a homologação, que atesta a concordância da autoridade com a atividade realizada pelo contribuinte. Tal consentimento pode se dar de forma expressa ou tácita, sendo que a última ocorre nos casos em que a homologação não foi realizada de forma expressa dentro do prazo previsto para a

³⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 365.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 180.

³² *Ibid.*, p. 180.

Fazenda Pública manifestar-se, bem como não houve qualquer pronunciamento do Fisco em sentido contrário às informações prestadas.

De acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o prazo para que a autoridade pronuncie-se é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, de modo que “considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”³³, após o esgotamento deste período. Uma vez que o pagamento do tributo tem como consequência a extinção do crédito tributário, caso ocorra a homologação, significando a exatidão do valor apurado e do pagamento antecipado, a este é conferido o efeito de extinguir o crédito.³⁴

Nas outras modalidades de lançamento, o crédito constituído por este procedimento também se extingue por ocasião do pagamento, assim como em decorrência das demais causas de extinção previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, as quais não se mostram relevantes para o presente trabalho, com exceção da decadência, que será a seguir analisada³⁵.

1.2 Decadência do crédito tributário

A decadência, conforme já mencionado, configura uma causa de extinção do crédito tributário por meio da qual se extingue a relação jurídica em razão do decurso do tempo, antes de ter sido efetuado o procedimento de lançamento. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “podemos definir a decadência como a extinção da relação jurídica obrigacional tributária entre o Fisco e o contribuinte pelo decurso de determinado tempo sem que a Fazenda Pública exerça o direito de constituir o crédito tributário”³⁶.

Logo, o decurso do prazo decadencial, que é de cinco anos, tem para a Fazenda a consequência da perda do prazo para levar a efeito o lançamento, não podendo ser efetivado o crédito tributário.

³³ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.182.

³⁵ BRASIL, op. cit.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 220.

A fim de melhor definir o conceito de decadência, é pertinente fazer uma distinção entre esta e o instituto da prescrição, visto que ambas estão elencadas como causa de extinção da relação jurídica tributária pela passagem do tempo.

A prescrição pode ser explicada como a extinção de um direito a uma prestação, cuja satisfação está condicionada à realização de um pagamento pelo devedor ou, ainda, como a extinção da ação que protege este direito, pois tem o propósito de garantir seu cumprimento. Já a decadência é relativa à extinção de um direito potestativo, o qual depende apenas do credor, no caso, da Fazenda Pública, que é a detentora do direito de constituir o crédito tributário, estando sujeita simplesmente a sua própria vontade para realizar o lançamento, independentemente da concordância ou aceitação do credor³⁷.

Em matéria relativa ao direito tributário, portanto, é prescricional o prazo para que se ajuíze a ação de execução fiscal, caso o sujeito passivo não efetue o pagamento do montante relativo ao crédito tributário, pretendendo a satisfação do crédito³⁸. Somente é possível que seja promovida a ação de execução fiscal após a relação jurídica tributária ter sido formalizada pelo lançamento, sendo que, com a ocorrência da prescrição, a Fazenda Pública perde o direito de cobrar judicialmente o crédito tributário devido, o qual resta extinto.

Enquanto isso, antes de efetuado o lançamento, é possível a extinção da própria relação jurídica obrigacional existente entre o Fisco e o contribuinte, que possui um prazo decadencial, vindo a Fazenda Pública a perder o direito de constituir o crédito, ou seja, de promover o lançamento, se decorrido este lapso temporal, remanescendo extinto o crédito³⁹.

Subsiste clara a diferenciação entre a prescrição e a decadência, tendo em vista que o lançamento é o marco que separa o momento em que se conta o prazo decadencial, que é anterior à constituição do crédito tributário, e o prazo prescricional, após se tornar definitiva a relação jurídica com a realização do lançamento⁴⁰.

Portanto, em síntese, a decadência configura a extinção do direito pela inércia do seu titular quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo predeterminado e este se esgotou sem que o exercício se tivesse verificado. Refere-se à morte da relação jurídica pela falta de exercício dentro do período temporal que havia sido estabelecido para tal função, em razão de que o sujeito titular do direito não utilizou seu poder de ação dentro do lapso de tempo estabelecido em seu favor.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 220.

³⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 434.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 220.

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *op. cit.*, p. 436.

Em relação à distinção entre prescrição e decadência, a prescrição ataca a ação e não o direito, o qual somente se extingue por via de consequência, enquanto a decadência atinge diretamente o direito.

Ainda, diferentemente da prescrição, cujas causas interruptivas estão previstas no Código Tributário Nacional, a decadência não se suspende nem se interrompe. Todavia, o inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional, que será posteriormente analisado, estabelece hipótese em que o início do prazo decadencial é postergado, tratando-se de verdadeiro caso de interrupção deste, o que vai de encontro ao texto do próprio *caput* do mencionado artigo, bem como de todo o sistema, pois recria prazo de decadência, ou seja, faz retroagir à data da decisão anulatória do lançamento anterior a contagem do prazo decadencial⁴¹.

Assim, no que diz respeito ao instituto da decadência, podemos verificar que o decurso do prazo decadencial “impede o nascimento do crédito tributário. Estranhamente, contudo, o Código Tributário Nacional incluiu a decadência entre as formas de extinção do crédito tributário, de forma a acabar por afirmar que a decadência extingue algo que ela própria impediu que nascesse”⁴². No entanto, segundo entende Ricardo Alexandre, “adotando a enumeração estatuída pelo Código, tratar-se-á da decadência como verdadeira forma de extinção do crédito tributário”⁴³.

Assim, a decadência, enquanto causa extintiva do crédito tributário, impede o lançamento do tributo, ou seja, afeta o próprio direito à constituição do crédito. Nesse sentido, a lição de Luciano Amaro (*Apud* BRAGA, Paulo César):

A decadência é prevista como causa extintiva do crédito tributário no art. 156, V, e tem seu conceito delineado no art. 173 (embora este não empregue a palavra "decadência"): decadência é a perda do direito de "constituir" o crédito tributário (ou seja, lançar) pelo decurso de certo prazo. Se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito⁴⁴.

Para determinar o momento em que se verifica a ocorrência da decadência, resultando na extinção do direito de constituir o crédito, importa definir o termo inicial do prazo

⁴¹ ANDRADE, José Fabiano Matos de. A decadência no Direito Tributário brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3059, 16 nov. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20435>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 437.

⁴³ *Ibid.*, p. 437.

⁴⁴ BRAGA, Paulo César. **Apontamentos sobre a decadência como causa de extinção do Imposto de Transmissão Causa Mortis**. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2868, 9 maio 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19085>>. Acesso em: 17 nov. 2012.

decadencial. A questão da decadência tributária é responsável por originar controvérsias quanto ao marco inicial de sua contagem, tendo em vista que há duas regras principais previstas no Código Tributário Nacional que estabelecem o momento inicial de contagem do prazo decadencial: a do parágrafo 4º do artigo 150 e do artigo 173.

Desse modo, nota-se que há uma enorme discussão, tanto na doutrina como na jurisprudência, em relação ao termo inicial da contagem do prazo decadencial, sendo necessário demonstrar os posicionamentos existentes na jurisprudência pátria. Outro fato que merece destaque consiste na definição do termo inicial do prazo decadencial de acordo com a modalidade de lançamento.

Em regra, aplica-se o disposto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, que estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”⁴⁵.

Isto é, aplicando-se esta regra, o Fisco terá mais de cinco anos para efetuar o lançamento, visto que, para começar a fluir o prazo decadencial, é necessário que tenha início o próximo exercício financeiro, o que ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano. Em decorrência disso, o prazo de cinco anos começará a ser contado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que poderia ter sido realizado o lançamento.

Este dispositivo aplica-se nas hipóteses do lançamento de ofício ou por declaração, podendo o termo inicial do prazo ser antecipado caso a Fazenda Pública pratique atos preparatórios necessários ao lançamento, iniciando a constituição do crédito tributário pela notificação do sujeito passivo de qualquer dessas medidas, entre o momento da configuração do fato gerador e o início do prazo decadencial, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional⁴⁶.

Ainda, determina a legislação tributária hipótese em que o termo inicial pode ser postergado, de acordo com o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, sendo que “o dia inicial para a contagem do quinquênio decadencial, nos casos de anulação do lançamento inicial por vício de forma, é aquele em que se tornar definitiva (*rectius*:

⁴⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

⁴⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 439.

irrecorrível) a decisão anulatória”⁴⁷. Cabe destacar que não se trata de uma decisão judicial, e sim decorrente de um processo administrativo, pois, para que houvesse a primeira seria necessário que o crédito já estivesse constituído, o que desconfiguraria a hipótese de decadência.

Enfim, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a sistemática para definição do marco inicial do prazo decadencial encontra-se prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o qual fixa o dia inicial como o da ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva⁴⁸, “desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário”⁴⁹. Afirma Ricardo Alexandre:

Doutrina esmagadora tem entendido que o passar do prazo para a homologação, sem que esta tenha sido expressamente realizada, não apenas configura homologação tácita, mas também decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a qualquer diferença entre o valor antecipado pelo sujeito passivo e aquele que a Administração Tributária entende devido⁵⁰.

Conforme posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, a regra estabelecida no parágrafo 4º do artigo 150 não se aplica quando o contribuinte não efetuou qualquer pagamento antecipado até a data do vencimento, sendo cabível, neste caso, a regra geral definida pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional⁵¹. Contudo, “se o contribuinte antecipou o pagamento dentro do prazo legal, mesmo que o valor recolhido tenha sido ínfimo, a homologação tácita ocorrerá em cinco anos, contados da data do fato gerador”⁵².

Todavia, apesar deste entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, assevera Eduardo Sabbag:

Há entendimento doutrinário divergente, segundo o qual a aplicação do art. 150, § 4º, CTN deverá ocorrer, com exclusividade, mesmo diante da ausência de pagamento antecipado. Tal posicionamento está calcado na idéia de que o objeto da homologação é a atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte, e não o “pagamento efetuado”⁵³.

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 832.

⁴⁸ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

⁴⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit., p. 832.

⁵⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 442.

⁵¹ Ibid., p. 443.

⁵² Ibid., p. 443.

⁵³ MARQUES, José Carlos Rodrigues. **Prazo decadencial**: legislação mineira sobre o ITCD afronta o CTN. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2914, 24 jun. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19399>>.

Contudo, entende-se que tal posicionamento não é o mais adequado, pois, desta forma, deprender-se-ia que o objeto da homologação seria o pagamento antecipado do tributo, e não a atividade do sujeito passivo que visa a satisfação da obrigação tributária.

Também se trata de exceção à utilização do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, a circunstância em que há presença de dolo, fraude ou simulação, estando sedimentado o entendimento de que é aplicada a regra geral do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, nessas hipóteses.

Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, devidamente comprovadas pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a 'lançamento por homologação', a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do artigo 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado⁵⁴.

Assim, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, surge a necessidade de que o Fisco disponha de um período de tempo razoável para descobrir a realidade dos fatos, além de que “a descoberta de um ilícito deve ter por consectário um procedimento que culmine com um lançamento de ofício, o qual se submete, no tocante ao prazo decadencial, à multicitada regra geral”⁵⁵.

O presente trabalho diz respeito à ocorrência do instituto da decadência no Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação (ITCD), especificamente quando se tratar de transmissão de bens em decorrência do falecimento, razão pela qual se faz necessária a análise deste tributo.

Acesso em: 20 nov. 2012.

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 832.

⁵⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009, p. 444.

2 O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO

Anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, as transmissões *causa mortis* e *inter vivos* sujeitavam-se ao mesmo imposto, de competência dos Estados. Com a Carta Magna de 1988, foi estabelecida uma divisão da competência:

A transmissão, quando decorrente de evento *causa mortis* ou não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência estadual; a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis, por sua vez, passou a ser exclusividade da competência dos Municípios⁵⁶.

O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação (ITCD) é um imposto que “tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos”, sendo, portanto, considerado um tributo de natureza fiscal, bem como de desestimular a concentração de renda⁵⁷. É tratado nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso I e parágrafo 1º, “que atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre ‘transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos’”⁵⁸. A própria regra constitucional delimita o campo de incidência de tal tributo, que é referente à passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra, em caráter não oneroso, seja em razão da morte ou por meio de doação.

2.1 Características do ITCD

A hipótese de incidência do ITCD, ou seja, seu fato gerador, é “a transmissão (mudança de titularidade), ocorrida através dos dois fatos jurídicos mencionados (*causa mortis* ou doação), isso relativamente a bens de qualquer natureza (móveis ou imóveis)”⁵⁹. Então, de sua hipótese de incidência excluem-se as transmissões de propriedade de bens de caráter oneroso.

Determinam os artigos 114 e 116 do Código Tributário Nacional, abaixo transcritos:

⁵⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1088.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 364.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 364.

⁵⁹ SABBAG, Eduardo. *op. cit.*, p. 329.

Art. 114. O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

[...]

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável⁶⁰.

Logo, em relação ao imposto *causa mortis*, ocorrido o evento morte, que é uma típica situação de fato, tem-se por verificado o fato gerador, advindo daí a correlata obrigação de pagar o tributo, nos moldes do disposto nos artigos acima expressos.

Dispõe o artigo 1.784 do Código Civil que, “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”⁶¹. Disso conclui-se que o legislador civil brasileiro adotou o Princípio da *Saisine*, segundo o qual é no momento da morte do autor da herança que se transmite seu patrimônio.

No que diz respeito à hipótese de transmissão *causa mortis*, afirma Maria Berenice Dias:

Apesar de consagrar a lei o princípio da *saisine*, ocorrendo a transferência do domínio e da posse dos bens aos sucessores no momento da morte (CC 1.784), para o direito fiscal tal princípio não existe, contudo, o mesmo fato que origina a aplicação deste princípio também gera o imposto. Com a abertura da sucessão, como ocorre a transferência do acervo patrimonial do falecido aos herdeiros, incide imposto de transmissão *causa mortis*. O fato gerador é a morte do titular dos bens⁶².

Nesse sentido, “o momento da ocorrência do fato gerador do imposto *causa mortis* é a abertura da sucessão”⁶³, a qual é consequência automática do óbito.

Conforme já mencionado, o fato gerador do ITCD é a transmissão de bens do *de cuius* aos seus herdeiros legítimos ou testamentários, bem como aos legatários, o que pode ocorrer por meio da herança ou do testamento. Esclarece Clóvis Bevilacqua (*Apud* RIZZARDO, Arnaldo) que “para que o patrimônio de uma pessoa seja transmitido a outra, dois pressupostos são necessários: ‘a) A morte natural do *de cuius*, pois que o direito civil

⁶⁰ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 12 nov. 2012.

⁶¹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 nov. 2012.

⁶² DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 599.

⁶³ *Ibid.*, p. 600.

moderno desconhece a sucessão de pessoa viva (...) b) A sobrevivência do beneficiário, quer dizer, da pessoa em proveito da qual é deferida a herança”⁶⁴.

A morte, portanto, tem como consequência uma série de efeitos, dentre os quais podemos citar a mudança da titularidade dos bens que antes pertenciam ao sujeito que faleceu, transformando-se de um simples fato natural em um fato jurídico. Em razão disso, é essencial que se proceda ao registro deste fato na repartição competente, qual seja, o Cartório de Registro de Pessoas Naturais, uma vez que tal evento “põe termo aos direitos e obrigações do *de cuius* e faz emergir direitos e obrigações relativamente aos herdeiros”⁶⁵.

Cabe aduzir que, quando se tratar de transmissão *causa mortis*, a transferência dos bens do *de cuius* para seus herdeiros (legítima) ou legatários (via testamento), opera-se automaticamente, desde o momento do óbito. Assim, não se faz essencial qualquer formalidade para que os herdeiros passem a ter o domínio e a posse dos bens do falecido, sendo que esta consequência decorre instantaneamente a partir da ocorrência do evento morte.

Relevante mencionar que o que se transmite inicialmente é a denominada posse indireta, ou seja, o direito sobre a posse e o domínio, visto que a posse direta cabe ao administrador provisório, pessoa que, de fato, estava na posse dos bens no momento do óbito do *de cuius*, conforme artigo 985 do Código de Processo Civil⁶⁶. Dessa forma, apenas ocorre a entrega efetiva dos bens aos sucessores após a partilha⁶⁷.

Também em decorrência da ausência sobrevém a abertura da sucessão. Porém, inicialmente, surge a abertura da sucessão provisória, sendo que a sucessão definitiva é estabelecida quando vencido o lapso temporal previsto em lei.

No tocante à transmissão por meio da doação, trata-se da realização de um contrato a título gratuito, por meio do qual “uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita”⁶⁸. Dessa forma, tal transmissão tem como característica a passagem de um bem pertencente ao doador para o donatário, em caráter não oneroso, sendo imprescindível que haja a aceitação do sujeito que receberá o bem.

⁶⁴ RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 21.

⁶⁵ Ibid., p. 21.

⁶⁶ BRASIL. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 09 nov. 2012.

⁶⁷ RIBEIRO, Evilázio. **Direito das sucessões**. Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/textosjuridicos/1145020>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

⁶⁸ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais**: ICMS, ITCD, IPVA. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 329.

Logo, a partilha feita inter vivos, “como adiantamento da legítima devida aos herdeiros, mediante a transferência de domínio ou posse dos bens respectivos, equipara-se à doação, da mesma maneira que a renúncia à herança em benefício de determinada pessoa”⁶⁹, incidindo sobre estes eventos o ITCD.

Tendo em vista que este imposto compete aos Estados e ao Distrito Federal, a análise da legislação ordinária estadual permite um exame mais detido acerca das hipóteses de incidência do ITCD. Para o presente trabalho, estudaremos as disposições da legislação do Estado do Rio Grande do Sul, qual seja, a Lei nº 8.821/1989, que possui conteúdo idêntico ao das demais legislações estaduais.

Art. 2º - O imposto tem como fato gerador a transmissão "causa mortis" e a doação, a qualquer título, de:

I - propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos;

II - bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se doação qualquer ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmite bens, vantagens ou direitos de seu patrimônio, ao donatário que os aceita, expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se as doações efetuadas com encargos ou ônus.

§ 2º - Nas transmissões "causa mortis" ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários.

§ 3º - Nas transmissões decorrentes de doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os donatários do bem, título ou crédito, ou de direito transmitido.

§ 4º - O disposto neste artigo não se aplica aos direitos reais de garantia.

§ 5º - Além do disposto no § 1º, considera-se doação a transmissão de bem ou direito em favor de pessoa sem capacidade financeira, inclusive quando se tratar de pessoa civilmente incapaz ou relativamente incapaz. (Acrescentado pelo art. 1º, I, Lei 14.136, de 30/11/12. (DOE 03/12/12) - Efeitos a partir de 03/12/12.)⁷⁰

Considerando os dispositivos da lei estadual, entende-se que “há transmissão quando se transferem, para outrem, bens ou direitos, mediante venda, troca, doação (inter vivos), ou em razão de falecimento do titular (*causa mortis*)”⁷¹. Igualmente, o conceito de propriedade pode ser definido como “o direito em virtude do qual se tem o bem como próprio, podendo dele usar, gozar e dispor de maneira exclusiva”. E, por fim, “domínio útil é o direito consistente na posse, no gozo e no desfrute de determinado bem (cujo proprietário é outrem), a título gratuito, ou mediante o pagamento de uma renda anual”⁷².

⁶⁹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 329.

⁷⁰ RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 27 jan. 1989. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695>>. Acesso em: 25 nov. 2012.

⁷¹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. op. cit., p. 329.

⁷² Ibid., p. 329.

O bem imóvel, na definição do Código Civil, constitui “o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”⁷³, sendo importante acrescentar que “os edifícios e construções encerram os bens imóveis por acessão física”⁷⁴. Porém, conforme explica José Jayme de Macêdo Oliveira, “não só a transferência da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis sujeita-se ao ITCD, mas também a transmissão de outros direitos reais sobre eles”⁷⁵, com exceção das servidões e dos direitos reais de garantia, tais como penhor, anticrese e hipoteca.

Outrossim, pertence à hipótese de incidência do ITCD a transmissão de bens móveis e de direitos a eles relativos, sendo aqueles definidos pelo Código Civil como “os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia”⁷⁶, desde que sejam doados ou transmitidos por herança.

Quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, José Jayme Macêdo de Oliveira dispõe que:

No caso do imposto *causa mortis*, o fato gerador ocorre quando do falecimento do proprietário dos bens, momento em que se dá a transferência de seus bens para os herdeiros/legatários. Relativamente às doações, concretiza-se a hipótese de incidência do ITCD na data em que se lavrar a respectiva escritura pública (bens imóveis), ou o escrito particular (bens móveis)⁷⁷.

Nesse sentido, seja por força da lei ou por ato de última vontade, por meio do testamento, opera-se automaticamente a transmissão da propriedade dos bens que possuía o *de cuius* no momento da morte, sendo necessário o registro no Cartório de Imóveis para formalizar a transmissão da propriedade, quando se tratar de bens imóveis⁷⁸.

Como já aduzido, “a morte determina a imediata abertura da sucessão”⁷⁹. É o que determina o artigo 1.784 do Código Civil, abaixo transcrito:

Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários⁸⁰.

⁷³ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 330.

⁷⁴ Ibid., p. 330.

⁷⁵ Ibid., p. 330.

⁷⁶ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 nov. 2012.

⁷⁷ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. op. cit., p. 331.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 365.

⁷⁹ RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões: Lei nº 10.406, de 10.01.2002**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 22.

⁸⁰ BRASIL, op. cit.

Nesse sentido, no momento do advento do fenômeno morte, a herança automaticamente passa a integrar o patrimônio dos herdeiros, ficando à disposição destes. “A transferência imediata da posse e do domínio corresponde à expressão francesa *droit de saisine*”⁸¹, princípio pelo qual, “o acervo patrimonial do falecido transmite-se aos herdeiros independente de qualquer formalidade (CC 1.948)”⁸².

Essa construção justifica-se porque a existência da pessoa natural termina com a morte (CC 6º), deixando de ser sujeito de direitos e obrigações. Como a titularidade patrimonial não admite solução de continuidade, os bens não podem ficar sem dono um minuto sequer. Ainda que sejam vários os herdeiros a herança não se transmite somente aos herdeiros legítimos (CC 1.829). Também os herdeiros testamentários tornam-se titulares dos bens da herança (CC 1.784). Tanto uns quanto outros recebem cotas ideais. Daí chamar-se transmissão a título universal. Os legatários recebem somente o bem que lhe foi destinado. Por isso, herdeiro a título singular. (...)

O acervo sucessório constitui a herança - universalidade de direito que se transfere a todos os herdeiros em forma de condomínio. A co-propriedade instala-se não só sobre os bens, mas também sobre direitos, encargos e obrigações⁸³.

No entanto, a posse transmitida aos herdeiros universais em decorrência do óbito, pelo Princípio de *Saisine*, é a posse indireta, tendo em vista que essa transferência “não implica na apreensão material dos bens que compõem o acervo hereditário, o que ocorre somente quando da partilha”⁸⁴.

Cabe destacar que o herdeiro nem mesmo precisa ter conhecimento da morte do sujeito de quem herdar os bens para adquirir a titularidade destes, não sendo exigida qualquer manifestação no sentido de aceitar a titularidade do acervo hereditário. Contudo, “é assegurado ao herdeiro o direito de renunciar à herança”⁸⁵, segundo prevê o artigo 1.804, parágrafo único do Código Civil⁸⁶.

O recebimento da herança está sujeito a uma condição resolutiva: a renúncia, que precisa ser manifestada expressa ou tacitamente e dispõe de efeito retroativo. O quinhão do herdeiro renunciante retorna ao acervo hereditário e transmite-se aos demais sucessores. Essa alteração da titularidade, a contar da abertura da sucessão, é outra ficção que decorre do princípio de *saisine*. É como se não tivesse ocorrido a transmissão da herança ao herdeiro renunciante⁸⁷.

⁸¹ RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 23.

⁸² DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 101.

⁸³ Ibid., p. 101.

⁸⁴ Ibid., p. 102.

⁸⁵ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 nov. 2012.

⁸⁶ DIAS, Maria Berenice. op. cit., p. 102.

⁸⁷ Ibid., p. 102.

A formalização da transmissão da propriedade “ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados”⁸⁸, logo, somente após ser finalizado o processo de inventário procede-se ao registro, no caso de bens imóveis.

Estatuem as leis estaduais que “ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros/legatários ou donatários”⁸⁹, a exemplo do artigo 2º, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 8.821/89⁹⁰, o que significa dizer que se considera a quantidade de beneficiários para caracterizar diferentes fatos geradores, não importando para determinar a incidência do ITCD o número de bens deixados pelo falecido ou objeto da doação. Portanto, havendo mais de um herdeiro ou beneficiário, cada um obriga-se a recolher o imposto calculado sobre o valor do seu quinhão ou do bem que receberá a título de doação.

Havendo a renúncia à herança ou ao legado, não se verifica a ocorrência das hipóteses de incidência do ITCD, “desde que concretizada (a renúncia) sem ressalva e em benefício do monte, e, ainda, que o herdeiro ou legatário renunciante não tenha praticado ato algum que denuncie intenção de aceitar a herança”⁹¹.

Deste modo, conforme aduz Hugo de Brito Machado:

A renúncia à herança, ao menos nos casos em que esta ocorre em favor do monte, não pode ser considerada como fato gerador do imposto sobre doações e heranças, porque apenas impede que se torne definitiva a transmissão que se havia operado com a morte do autor da herança. Ou, mais exatamente, apenas altera essa transmissão, retirando o renunciante da condição de herdeiro⁹².

Porém, não se entende dessa forma caso o herdeiro renuncie à herança em favor de pessoa determinada, “que em consequência da mesma (da renúncia) vem a receber o quinhão que pertenceria ao renunciante”⁹³. Ocorrendo essa hipótese, “a renúncia, além de não impedir que se torne definitiva a transmissão que decorreu da morte, implica verdadeira doação do quinhão hereditário - e, assim, pode ensejar a cobrança do imposto”⁹⁴.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 364.

⁸⁹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 331.

⁹⁰ RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 27 jan. 1989. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695>>. Acesso em: 25 nov. 2012.

⁹¹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. op. cit., p. 331.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 365.

⁹³ Ibid., p. 365.

⁹⁴ Ibid., p. 365.

Ao manifestar-se no sentido de não aceitar a herança, portanto, o herdeiro a renuncia. Para tanto, não pode este ter agido como titular do patrimônio recebido, uma vez que aquele que “se comporta como titular da herança não pode depois repudiá-la”⁹⁵.

No tocante à herança, importa mencionar que esta é considerada um bem imóvel indivisível, pertencendo aos co-herdeiros em condomínio, “mesmo que seja constituída somente de bens móveis ou bens incorpóreos”⁹⁶, anteriormente à realização da partilha.

O imposto incide sobre o acervo sucessório, ou seja, sobre a integralidade do patrimônio do *de cujus*. O conceito de patrimônio é ativo menos passivo. Portanto, o imposto de transmissão tem como base de incidência somente o saldo patrimonial positivo. Para efeito de cálculo do imposto, é necessário subtrair do valor do acervo sucessório o passivo. Afinal, são os bens remanescentes que se transmitem aos herdeiros, e somente sobre estes é que deve incidir a tributação. Assim, o imposto deve incidir unicamente sobre a herança líquida, descontadas as dívidas do *de cujus* e do espólio, bem como as despesas do inventário, tais como custas processuais, taxa judiciária e honorários advocatícios do procurador do inventariante⁹⁷.

Apesar do acima mencionado, entende-se que há herança mesmo que as dívidas absorvam a totalidade do acervo patrimonial, visto que o cálculo do imposto é feito com base na integralidade do acervo sucessório, “o que gera um enriquecimento sem causa do fisco, pois cobra imposto sobre patrimônio que não existe”⁹⁸.

Com relação à definição do sujeito que deverá efetuar o pagamento deste imposto, verifica-se que a Constituição Federal não tratou acerca deste assunto, possuindo a legislação infraconstitucional relativa liberdade para definir o contribuinte do ITCD. Dessa forma, “tratando-se de herança, logicamente deve ser contribuinte o herdeiro, ou legatário. Tratando-se de doação, o contribuinte pode ser, em princípio, tanto o doador quanto o donatário”⁹⁹, sendo admissível a atribuição da responsabilidade tributária ao doador no caso de inadimplência do donatário.

Já no que diz respeito ao sujeito ativo do ITCD, a Constituição Federal outorga esta competência aos Estados e ao Distrito Federal.

O cálculo do ITCD é feito mediante a aplicação de uma alíquota, que varia entre 1% e 8%, sobre “o valor venal do bem ou direito”, conforme determina a maioria das legislações estaduais¹⁰⁰. Esse valor equivale ao preço corrente de mercado, ou seja, o “preço pelo qual o

⁹⁵ DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 103.

⁹⁶ Ibid., p. 103.

⁹⁷ Ibid., p. 600.

⁹⁸ Ibid., p. 600.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 368.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335.

bem ou o direito tem sido alienado, em condições normais de livre concorrência”¹⁰¹. Algumas leis estaduais enumeram bases de cálculo especiais, no entanto, esta definição não é fundamental para o presente trabalho, sendo suficiente o conceito de que a base de cálculo diz respeito ao valor venal do bem ou direito.

Relativamente à fixação da alíquota, “o imposto sobre heranças e doações terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”¹⁰². Afora esta limitação, “como em relação a todos os tributos, cabe ao titular da competência para instituir o ITCD (o Estado e o DF) a definição da(s) alíquota(s), mediante a(s) qual(is) se efetua a apuração do valor do imposto a pagar”¹⁰³. Isto posto, cada Estado possui a competência para determinar a alíquota que será aplicada para cálculo do imposto, sendo que alguns estabelecem uma alíquota exclusiva de 4%, outros aplicam uma alíquota de 4% para as transmissões *causa mortis* e de 2% para as doações, enquanto outros aplicam a progressividade da alíquota nas transmissões decorrentes da morte¹⁰⁴.

Para que o pagamento deste tributo possa ser requerido, é necessário que o ITCD seja exigível, o que demanda a realização do procedimento de lançamento, o qual “é feito, em princípio, por declaração”¹⁰⁵, uma vez que “o contribuinte oferece ao Fisco os elementos necessários ao respectivo cálculo”¹⁰⁶.

De acordo com o explicitado anteriormente, a decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Permanecendo inertes as autoridades fiscais, ou seja, não tomando qualquer iniciativa no sentido de efetuar o lançamento do tributo, ocorre a perda do direito de agir, com a fluência do prazo decadencial.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, parágrafo 4º, e artigo 173, estipula o prazo de cinco anos para o sujeito ativo da relação tributária - no caso do ITCD, os Estados e o Distrito Federal - efetuar o lançamento do tributo, sendo que este se trata de um prazo decadencial.

¹⁰¹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 336.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 388.

¹⁰³ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. op. cit., p. 336.

¹⁰⁴ Ibid., p. 337.

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 368.

¹⁰⁶ Ibid., p. 368.

O início da contagem do prazo para constituição do crédito tributário, sob pena de decadência deste, em regra, é fixado de acordo com o tipo de lançamento a que o tributo está submetido, ou então, em razão de determinados eventos estabelecidos em lei. No *caput* do artigo 173 do Código Tributário Nacional está contemplada a decadência, bem como os incisos do mencionado artigo abrangem, de forma geral, o início da contagem do prazo decadencial do direito do Estado em efetuar o lançamento tributário¹⁰⁷.

Por outro lado, o artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, estipula o prazo de cinco anos, caso a lei não fixe outro prazo, para expirar o prazo da Fazenda Pública se pronunciar a respeito da homologação¹⁰⁸. Conclui-se, portanto, que se aplica o artigo 173 do Código Tributário Nacional para os tributos sujeitos ao lançamento por ofício e por declaração, e empregam-se as disposições do artigo 150, parágrafo 4º, do mesmo diploma legal para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O lançamento por declaração sujeita a autoridade administrativa a executar o procedimento de lançamento somente após o sujeito passivo (ou terceiros legalmente obrigados) prestar as informações indispensáveis para identificar a matéria de fato que seja considerada relevante para que a Fazenda Pública efetivamente quantifique o crédito. Logo, nesta espécie de lançamento, pressupõe-se a colaboração do particular com a atividade do Fisco, sendo que a declaração fornecida consubstancia-se em obrigação formal ou instrumental, haja vista que esta consiste em uma obrigação de fazer *lato sensu* em prol da arrecadação ou fiscalização tributária.

Conforme mencionado em momento anterior, em uma análise inicial, entende-se que, no lançamento por declaração, “a autoridade administrativa constitui o crédito tributário com base em informações prestadas pelo sujeito passivo (quando este declara o valor do bem transferido) ou por terceiro”¹⁰⁹, sendo que esta última hipótese pode ocorrer quando for utilizado o valor decorrente da avaliação judicial. Assim, considera-se que o ITCD é lançado por declaração, conforme a definição constante no artigo 147 do Código Tributário Nacional, o que não impede, contudo, que o lançamento seja efetuado de ofício quando houver valores não pagos, no caso de fatos geradores terem sido omitidos da autoridade fiscal.

¹⁰⁷ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 12 nov. 2012.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Método, 2009, p. 564.

Desse modo, tendo em vista que se trata de hipótese de lançamento por declaração, verifica-se que é aplicada a regra geral de definição do momento em que se inicia o prazo decadencial, prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

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; [...]¹¹⁰

Nesse sentido, constata-se que o prazo decadencial inicia no exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, que corresponde ao exercício seguinte àquele em que ocorreu o falecimento do proprietário dos bens, no caso de incidência do ITCD por transmissão *causa mortis*, uma vez que o fato gerador do imposto, nessa situação, é o evento morte. Com o advento do óbito, ocorre automaticamente a abertura da sucessão e transmitem-se os bens do *de cuius* aos seus herdeiros legítimos ou testamentários, como também aos legatários, através de herança ou testamento, de acordo com o Princípio da *Saisine*, conforme estatui o artigo 1.784, do Código Civil¹¹¹.

Destarte, o marco inicial do prazo decadencial dá-se no exercício seguinte àquele em que ocorreu o óbito, que é o fato gerador do tributo, possuindo a Fazenda Pública o prazo de cinco anos após o advento deste termo para constituir o crédito, conforme preconiza o supracitado artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No entanto, não é entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência a aplicação do artigo supracitado para definir o marco inicial de contagem do prazo decadencial do ITCD no que diz respeito a bens transmitidos em decorrência da morte, como será demonstrado a seguir.

2.2 Posições doutrinárias acerca da definição do prazo decadencial do ITCD

O inventário é a forma processual pela qual os bens do falecido passam para os seus sucessores, sendo que a partilha é a forma processual legal para definir os limites da herança

¹¹⁰ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 12 nov. 2012.

¹¹¹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 10 nov. 2012.

que caberá a cada um dos herdeiros e legatários. Pode ser resumida como a divisão do acervo hereditário deixado pelo falecido, que desfaz a comunhão que existia na herança.

Para efeito da transferência de propriedade dos bens (uma vez que a posse indireta já havia sido transmitida no momento da morte), inclusive imóveis, o formal de partilha, que é o documento final do inventário, equivale à escritura.

Assim, da mesma forma que a escritura pública é o instrumento legal para a transferência de bens imóveis entre vivos, é pelo formal de partilha, originado do processo de inventário, que os herdeiros recebem e transferem para o seu nome os bens e direitos a que possam ter direito em face da sucessão.

Portanto, tendo em vista que o momento da ocorrência do fato gerador é a data do óbito, conciliando-se, assim, o instituto tradicional da *saisine*, verifica-se que, ocorrido o evento morte do autor da herança, tem o Fisco o prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário, sob pena de consumir a decadência do direito de lançar e, portanto, do direito de constituir o crédito tributário.

A partir da afirmação de que a hipótese de incidência do imposto *causa mortis* coincide com o evento morte do autor da herança, sendo que, seu lançamento dá-se por declaração, observando o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o marco inicial para contagem do prazo decadencial para o fisco lançar o tributo respectivo reside no exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado o crédito.

Nesse sentido, os Tribunais estaduais têm se apegado ao raciocínio de que somente após a homologação da sentença de partilha pelo juiz do processo de inventário é que se tem por iniciado o prazo decadencial para o lançamento do imposto *causa mortis*.

Em primeiro lugar, importa elucidar o conceito de inventário e partilha, institutos que possuem considerável relevância no estudo do marco inicial para contagem do prazo decadencial do imposto *causa mortis*.

O inventário é o “procedimento judicial através do qual o conjunto dos bens hereditários é entregue aos herdeiros”¹¹², sendo que deste montante é deduzido o necessário para satisfação das obrigações e encargos. É válido mencionar que o inventário diz respeito à efetiva entrega do patrimônio, com a partilha, não se confundindo com a transmissão, a qual já se deu com a abertura da sucessão:

Pelo fenômeno da abertura da sucessão, os bens se transferem imediatamente de titularidade e da posse do falecido para a titularidade e a posse dos herdeiros,

¹¹² RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 585.

formando eles um condomínio ou uma comunhão na propriedade hereditária. Apesar disso, na realidade apenas com o inventário efetua-se a transmissão concretamente¹¹³.

Assim, o inventário é um processo necessário que visa, em síntese, a apurar os bens que eram do *de cujus*, excluindo as dívidas e os encargos para determinar o patrimônio que será partilhado entre os herdeiros. Inicialmente, tem o objetivo de descrever detalhadamente a herança, de forma “a permitir a identificação e individualização de todos os bens que constituem o acervo do *de cujus*, incluindo o passivo, isto é, as dívidas (ativas e passivas) e quaisquer outros direitos de natureza patrimonial deixados pelo autor da herança”¹¹⁴. Com a partilha, que é a segunda fase do procedimento de inventário, “opera-se a divisão dos bens, entregando-se as porções a cada herdeiro”¹¹⁵.

Isso posto, com a ocorrência do óbito, os sucessores do falecido recebem a universalidade do patrimônio, “formando eles um condomínio ou uma comunhão na propriedade hereditária”¹¹⁶. Dessa forma, antes do inventário não há a individualização da parte da herança que cada um receberá, o que ocorre com a partilha, que pode ser definida como “a repartição da herança em quinhões entre todos os herdeiros ou legatários do finado”¹¹⁷, momento no qual é extinta a comunhão dentro da herança.

Assevera Ney de Mello Almada (*Apud* RIZZARDO, Arnaldo) que “a partilha necessariamente faz parte do procedimento de inventário”¹¹⁸, visto que, realizado este, procede-se ao esboço da partilha nos mesmos autos¹¹⁹, apesar de serem ações diferentes, sendo o inventário necessariamente judicial, e podendo a partilha ser realizada de forma amigável.

No que diz respeito ao momento em que tem início a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito do ITCD, especificamente no caso de transmissão de bens ocasionada pela morte, percebe-se que os Tribunais pátrios apresentam entendimentos divergentes acerca deste assunto.

Em razão disso, o presente trabalho visa a examinar os dois posicionamentos mais dominantes encontrados na jurisprudência e na doutrina, sendo que o primeiro caso que será

¹¹³ RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 585.

¹¹⁴ LEITE, Gisele. **Inventário e partilha**. Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/textosjuridicos/1279564>>. Acesso em: 25 nov. 2012.

¹¹⁵ RIZZARDO, Arnaldo. op. cit., p. 585.

¹¹⁶ Ibid., p. 585.

¹¹⁷ Ibid., p. 588.

¹¹⁸ Ibid., p. 588.

estudado aborda a necessidade de haver uma sentença de homologação do cálculo do imposto para que inicie a contagem do prazo decadencial, nos termos da Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal, enquanto o segundo posicionamento estabelece a desnecessidade do procedimento do inventário e da sentença de homologação para determinar a contagem deste lapso temporal¹²⁰, conforme será demonstrado a seguir.

2.2.1 Aplicação da Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal

É preponderante no direito brasileiro o raciocínio de que, somente após a homologação do cálculo do imposto pelo juiz do processo de inventário, considera-se estreado o prazo decadencial para o lançamento do imposto *causa mortis*. Nesse sentido, é o que estabelece a Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal, a qual determina que “o imposto de transmissão ‘causa mortis’ não é exigível antes da homologação do cálculo”¹²¹.

A respeito da modalidade de lançamento do imposto em estudo, aduz Leandro Paulsen que:

Nos casos de inventário, o particular é quem auxilia na construção da norma individual e concreta mediante as declarações que apresenta no processo de inventário [...], sem, contudo, antecipar o pagamento do imposto. Assim, pode ser afirmado que, em razão de o particular prestar informações sobre matéria de fato indispensáveis à efetivação do lançamento, embora não o fazendo diretamente à autoridade administrativa, mas tendo este conhecimento das mesmas antes da homologação do cálculo, aquiescendo ou impugnando-as, tratar-se-ia de lançamento misto, também denominado por declaração, por não haver antecipação de pagamento¹²².

Contudo, o pagamento do tributo se dará apenas após a homologação do cálculo do imposto, “que será precedida de vista pela autoridade administrativa, para análise e eventuais impugnações”¹²³. Desta maneira, o prazo para recolhimento do imposto *causa mortis* deve ser interpretado à luz da Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal, que traz a homologação do

¹²⁰ LIMA, Manoel Lacerda. **Decadência como Causa de Extinção do Imposto de Transmissão Causa Mortis**. Disponível em:

<http://www.dji.com.br/artigos/principal/decadencia_como_causa_de_extincao_do_imposto_de_transmissao_causa_mortis.htm>. Acesso em: 26 nov. 2012.

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 114**. Disponível em:

<http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0114.htm>. Acesso em: 15 nov. 2012.

¹²² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2003, p. 642.

¹²³ *Ibid.*, p. 642.

cálculo como condição imprescindível para o Fisco poder exigir o pagamento do crédito tributário.

Dessa forma, ainda que o fato gerador do ITCMD seja o óbito, a Fazenda Pública somente pode lançar o imposto de transmissão *causa mortis* após a homologação do cálculo, sendo que a contagem do prazo decadencial somente poderá ter início após a homologação da partilha.

Corroborando o acima afirmado, aduz Ricardo Alexandre:

Não obstante a transmissão da propriedade ocorrer com a abertura da sucessão, somente haverá o pagamento do tributo após a avaliação dos bens do espólio, o cálculo do tributo e a homologação deste cálculo (arts. 1.003 a 1.013 do Código de Processo Civil)¹²⁴.

Logo, cabe mencionar que o mecanismo para recolhimento do tributo dá-se de forma diversa nos casos de inventário e arrolamento, sendo que, na primeira hipótese, o procedimento segue a seguinte ordem: com a abertura do processo de inventário, o juiz nomeia o inventariante, que deverá prestar as primeiras declarações; são citadas as partes; a Fazenda Pública prestará informações sobre o valor dos bens do espólio constantes do seu cadastro imobiliário¹²⁵.

Havendo concordância dos herdeiros com o valor indicado pelo Poder Público ou não havendo oposição deste em relação ao valor determinado pelo inventariante, tal montante será aceito para fins de cálculo do tributo, nos termos do artigo 1.007 do Código de Processo Civil¹²⁶.

Todavia, restando as partes em desacordo no que diz respeito ao valor dos bens, proceder-se-á a avaliação judicial dos mesmos, e, resolvidas as questões relativas aos valores dos bens, passa-se à confecção do cálculo. Após serem ouvidas as partes interessadas, não havendo impugnações em relação ao cálculo, este é submetido ao julgamento pelo juiz¹²⁷.

Com a quitação do imposto, emite-se a certidão ou informação negativa de dívida para com a Fazenda Pública, possibilitando ao juiz proferir a sentença de partilha¹²⁸.

¹²⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Método, 2009, p. 564.

¹²⁵ ROCHA, Cristiny Mroczkoski. **Aspectos controvertidos do ITCMD**. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_1/cristiny_rocha.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

¹²⁶ BRASIL. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 09 nov. 2012.

¹²⁷ ROCHA, Cristiny Mroczkoski. op. cit.

¹²⁸ Ibid.

Porém, no caso de arrolamento, o qual será utilizado quando os herdeiros forem capazes e o valor do espólio for igual ou inferior a 2.000 (duas mil) Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, conforme o disposto no artigo 1.036 do Código de Processo Civil¹²⁹, com o pedido de abertura do procedimento, o inventariante apresentará as primeiras declarações devidamente instruídas, a partilha amigável celebrada entre as partes e a prova de pagamento dos tributos relativos aos bens do espólio.

Assim, com o trânsito em julgado da sentença de homologação de partilha e adjudicação, o formal de partilha e os alvarás relativos aos bens só serão expedidos e entregues às partes após a comprovação do recolhimento dos impostos, verificados pela Fazenda Pública, conforme preleciona o artigo 1.031 e parágrafos do Código de Processo Civil¹³⁰.

Insta mencionar que o inventário e a partilha podem ser realizados, também, pela via extrajudicial, por meio de um procedimento que confere maior celeridade ao processo, uma vez que incentiva a conciliação entre os herdeiros¹³¹.

Contudo, para o presente trabalho, interessa demonstrar, ainda que de forma sucinta, que do início do procedimento até a homologação da partilha decorre considerável intervalo temporal, haja vista que é necessário seguir todo o trâmite previsto em lei, sendo que, somente a partir do final do processo tem início a contagem do prazo decadencial, configurando um nítido objetivo de beneficiar a Fazenda Pública e deixar o contribuinte à mercê da cobrança do tributo, mesmo depois de escoado significativo período de tempo.

2.2.2 Desnecessidade de homologação da partilha para o início da contagem do prazo decadencial

De outro modo, conforme dispõe o artigo 1.784 do Código Civil, conclui-se que o legislador civil brasileiro adotou o Princípio da *Saisine*, segundo o qual é no momento da

¹²⁹ BRASIL. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 09 nov. 2012.

¹³⁰ ROCHA, Cristiny Mroczkoski. **Aspectos controversos do ITCMD**. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_1/cristiny_rocha.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

¹³¹ Ibid.

morte do autor da herança que se transmite seu patrimônio¹³². Portanto, ocorrido o evento morte, que é uma típica situação de fato, tem-se por verificado o fato gerador do imposto *causa mortis*, advindo daí a correlata obrigação de pagar o tributo, nos moldes do disposto nos artigos 114 e 116 do Código Tributário Nacional, já citados.

Esse princípio confere caráter meramente declaratório à sentença de partilha no inventário, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança¹³³. Corrobora este entendimento o trecho abaixo transcrito:

Pelo princípio da *saisine*, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança¹³⁴.

Conforme explana Arnaldo Rizzardo, não existe um posicionamento unânime na doutrina no que diz respeito à definição da natureza jurídica da partilha:

Mas a tese que melhor se afeiçoa à realidade é a que defende a natureza declaratória: simplesmente declara-se aquilo que já é dos herdeiros desde a abertura da sucessão, nos termos de Carlos Maximiliano: “A partilha tem só o efeito declarativo, não atributivo ou transmissivo de domínio, que é adquirido pelo simples fato de falecer o *de cuius*”¹³⁵.

De acordo com o acima demonstrado, com a partilha busca-se estabelecer “o fim da comunhão hereditária *pro indiviso*. Deixa de existir o espólio, ou simplesmente um acervo, um montante. Surgem partes especificadas, com a individualização da titularidade”¹³⁶. Com a partilha, ocorre a extinção da comunhão, com a especificação do quinhão de cada herdeiro.

Daí não corresponder à realidade a natureza constitutiva, porque extingue-se, com ela (a partilha), a comunhão hereditária. Nada constitui, nesse ponto. Declara mais o novo estado, destacando o quinhão de cada herdeiro, o que já era um direito antes de sua efetivação. Não se pode olvidar que, aberta a sucessão, o domínio e a posse transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos ou testamentários. Dá-se a

¹³² BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 nov. 2012.

¹³³ LIMA, Manoel Lacerda. **Decadência como Causa de Extinção do Imposto de Transmissão Causa Mortis**. Disponível em: <http://www.dji.com.br/artigos/principal/decadencia_como_causa_de_extincao_do_imposto_de_transmissao_causa_mortis.htm>. Acesso em: 26 nov. 2012.

¹³⁴ SANTOS, Marília Gabriella Batista dos. **Anuência na união estável para renúncia à herança**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11660>. Acesso em: 29 nov. 2012.

¹³⁵ RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 714.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 715.

aquisição da propriedade pelo herdeiro. Com a partilha, formaliza-se ou instrumentaliza-se essa atribuição de propriedade. Extrai-se o formal visando a transcrição no Registro Imobiliário e para fins de permitir a disponibilidade. Entretanto, mesmo antes não se impede que o herdeiro transfira, via cessão, o seu quinhão. Vê-se, daí, que os direitos já existiam antes da efetivação da partilha. Daí o caráter declaratório como o mais preponderante¹³⁷.

Pois bem, o fato gerador do tributo em exame leva ao surgimento da herança ou legado, que ingressa no patrimônio do herdeiro ou legatário no momento do falecimento do *de cuius*, nos termos do artigo 1.784 do Código Civil.

Logo, em observância ao instituto tradicional da *saisine*, ocorrido o evento morte do autor da herança, que se coloca como hipótese de incidência do imposto *causa mortis*, há a abertura da sucessão, passando a existir a herança, da qual decorre uma ação de inventário, que tem como objetivo transmitir a propriedade dos bens aos herdeiros.

Nesse sentido, tem o Fisco o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário, pena de consumada a decadência do direito de lançar, e, portanto, constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Não há como negar o evento morte como hipótese de incidência do imposto *causa mortis*, pois o Código Tributário Nacional define expressamente o momento em que se considera por ocorrido o fato gerador do tributo, em seu artigo 116, inciso I, bem como o termo inicial do prazo decadencial, previsto no artigo 173, inciso I¹³⁸. Assim, resta claro que o momento inicial do prazo para constituição do crédito tributário inicia no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que ocorreu o falecimento.

Além disso, não há como exigir que o lançamento do imposto *causa mortis* somente possa ser finalizado após a sentença homologatória do cálculo do imposto, uma vez que há possibilidade do inventário ser processado extrajudicialmente, hipótese em que não haverá a participação do Poder Judiciário na formalização da partilha e transmissão dos bens em decorrência do evento morte.

Além disso, qualquer tributo, independentemente da sua modalidade de lançamento pode também ser lançado de ofício diretamente pela autoridade competente, de acordo com Hugo de Brito Machado:

¹³⁷ RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 714.

¹³⁸ LIMA, Manoel Lacerda. **Decadência como Causa de Extinção do Imposto de Transmissão Causa Mortis**. Disponível em: <http://www.dji.com.br/artigos/principal/decadencia_como_causa_de_extincao_do_imposto_de_transmissao_causa_mortis.htm>. Acesso em: 26 nov. 2012.

O lançamento *de ofício* pode ocorrer também em relação a qualquer tributo que, em princípio, devesse ser objeto de lançamento por declaração ou por homologação, desde que o contribuinte obrigado a declarar ou a apurar a quantia e antecipar o pagamento se omita no cumprimento de seus deveres.¹³⁹

Nesse sentido, “dependendo das circunstâncias, todos os tributos podem vir a ser lançados de ofício”¹⁴⁰, sendo que a realização do lançamento nesta modalidade pode ocorrer em substituição a lançamento que não foi feito ou objetivando a correção de procedimento feito incorretamente em outra modalidade. Trata-se de hipótese de revisão de ofício, prevista nos incisos II a IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional, que permite afirmar que quaisquer tributos podem ser objeto de lançamento de ofício, “quer porque o sejam, genuinamente, quer porque se há de suprir alguma omissão ou incorreção”¹⁴¹.

Portanto, resta claro que qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na modalidade em que era previsto inicialmente.

Dessa forma, na hipótese acima mencionada, para poder iniciar o procedimento do lançamento de ofício, a Fazenda necessita apenas das informações relativas ao óbito, demonstrativas da ocorrência do fato gerador, sendo que a Lei estadual nº 8.821/89, em seu artigo 26, determina que a relação de todos os óbitos e de todas as petições de abertura de inventário sejam remetidas à Secretaria da Fazenda:

Art. 26 – Deverão ser remetidos à secretaria da Fazenda, na forma que o regulamento estabelecer e a cada três meses, pelos servidores da Justiça encarregados:

I – dos registros públicos, relação dos óbitos e das doações ocorridas no trimestre anterior;

II – dos cartórios distribuidores Judiciais, relação das petições de inventário e arrolamento que tenham sido distribuídas no trimestre anterior¹⁴².

Ainda, o regulamento a que se refere o *caput* do artigo acima transcrito é o Decreto nº 33.156/89, o qual, em seu artigo 39, esclarece o procedimento a ser adotado para que sejam comunicados à Fiscalização de Tributos Estaduais todos os óbitos:

Art. 39. Os servidores da justiça encarregados do registro de pessoas e de óbitos deverão remeter, até o dia 20 do mês seguinte ao término do trimestre civil imediatamente anterior à Fiscalização de Tributos Estaduais do município onde tiver sido feito o registro de óbitos, relação dos que tiverem sido registrados no referido

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 179

¹⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Método, 2009, p. 366.

¹⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 779.

¹⁴² RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 27 jan. 1989. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695>>. Acesso em: 25 nov. 2012.

trimestre com declaração de existência de bens, títulos e créditos e de direitos a eles relativos a inventariar, indicando a data da ocorrência¹⁴³.

Assim, não restam dúvidas acerca da possibilidade da autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício do crédito tributário, tendo em vista que a Fazenda Estadual tem ciência de todos os óbitos em pouco tempo depois que eles acontecem. Por esta razão não há nenhum fato que impeça que o Fisco dê andamento ao procedimento administrativo de lançamento logo após a ocorrência do falecimento, iniciando a contagem do prazo decadencial já no primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu a morte¹⁴⁴.

Portanto, constata-se que não é circunstância relevante que a ocorrência do fato gerador seja informada à Administração Tributária para determinar o marco inicial do prazo decadencial, não cabendo ao intérprete da lei assim estabelecer. Todavia, caso entenda-se ser necessário que a Fazenda tenha conhecimento da ocorrência da hipótese de incidência, cabe destacar que a Administração, como já mencionado, tem desde logo ciência de todos os óbitos e dados necessários ao início do procedimento administrativo.

Outrossim, ainda que fosse exigida a existência do inventário para realizar o lançamento do tributo, vale lembrar que a Fazenda Pública tem legitimidade para requerer a abertura desse procedimento, em caso de inércia dos demais legitimados, conforme prevê o artigo 98, inciso IX, do Código de Processo Civil.

Assim, o lançamento do ITCD pode ser feito já a partir da ocorrência do próprio fato gerador, seja por procedimento administrativo, ou seja pela abertura do inventário a requerimento da própria Fazenda Pública. E nesse contexto, o prazo decadencial de 05 anos para constituir o crédito tributário deve passar a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador¹⁴⁵.

¹⁴³ RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989. Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 31 março 1989. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109696>>. Acesso em: 30 nov. 2012.

¹⁴⁴ LIMA, Manoel Lacerda. **Decadência como Causa de Extinção do Imposto de Transmissão Causa Mortis**. Disponível em:

<http://www.dji.com.br/artigos/principal/decadencia_como_causa_de_extincao_do_imposto_de_transmissao_causa_mortis.htm>. Acesso em: 26 nov. 2012.

¹⁴⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul pedindo a reforma da decisão que decretou decadência**. Agravo de instrumento n. 70047313341. Relator: Des. Rui Portanova. 15 de março de 2012. Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70047313341%26num_processo%3D70047313341%26codEmenta%3D4589819+70047313341&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70047313341&comarca=Comarca+de+Vacaria&dtJulg=15-03-2012&relator=Rui+Portanova>. Acesso em: 18 nov. 2012.

Enfim, com base no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, possui a Fazenda Pública o prazo decadencial de cinco anos para constituir o crédito tributário, período este contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que corresponde ao momento de ocorrência do fato gerador, qual seja, o óbito do *de cujus*. Igualmente, conforme anteriormente demonstrado, não está a Fazenda adstrita à abertura do inventário para constituir o crédito, logo, transcorridos cinco anos do exercício seguinte àquele em que se deu o falecimento do autor da herança sem a constituição do crédito tributário, impõe-se reconhecer que decaiu o Estado do direito de pleitear o tributo¹⁴⁶.

2.3 Análise jurisprudencial relativa à definição do marco inicial de contagem do prazo decadencial do ITCMD na hipótese de transmissão *causa mortis*

Em conformidade com os posicionamentos acima explanados, é possível averiguar que, na jurisprudência, prepondera o entendimento de que o tributo em exame somente pode ser exigido após a homologação do cálculo da partilha, não podendo iniciar em momento anterior a este a contagem do prazo decadencial, conforme se constata das ementas abaixo colacionadas, provenientes do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARROLAMENTO. HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I, DO CTN.

1. Cuida-se de Agravo Regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao Recurso Especial no qual se discute o termo inicial da decadência para o lançamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD.
2. Tendo as instâncias ordinárias consignado que não houve pagamento antecipado do imposto, aplica-se à decadência o art. 173, I, do CTN, de modo que o seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tal como pacificado pela Primeira Seção no regime dos recursos

¹⁴⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Decisão que negou provimento ao agravo de instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul porque inconformado com a decisão que reconheceu a decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário (ITCMD)**. Agravo n. 70046323325. Relator: Des. Alzir Felipe Schmitz. 26 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046323325%26num_processo%3D70046323325%26codEmenta%3D4544256+70046323325&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70046323325&comarca=Comarca+de+Pelotas&dtJulg=26-01-2012&relator=Alzir+Felipe+Schmitz> Acesso em: 20 nov. 2012.

repetitivos (Resp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.8.2009, Dje 18.9.2009).

3. Na sistemática de apuração do ITCMD, há que observar, inicialmente, o disposto no art. 35, parágrafo único, do CTN, segundo o qual, nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

4. Embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão (art. 1.784 do Código Civil), a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação do patrimônio transferido e dos herdeiros ou legatários, para que sejam apurados os “tantos fatos geradores distintos” a que alude o citado parágrafo único do art. 35, sendo essa a lógica que inspirou a edição das Súmulas 112, 113 e 114 do STF.

5. O regime do ITCMD revela, portanto, que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento (cf. Resp 752.808/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 4.6.2007, p. 306; AgRg no Resp 1257451/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6.9.2011, Dje 13.9.2011).

6. Não houve aplicação retroativa do art. 1.031, § 2º, com a redação dada pela Lei 9.280/1996, porquanto a referência a este dispositivo serviu apenas para mostrar que a positividade dessa regra é consequência da ratio contida no art. 35, parágrafo único, do CTN.

Trata-se, em verdade, de típica adequação da técnica processual às exigências do direito material.

7. Na hipótese dos autos, a homologação da partilha data de 1º.11.1994, de maneira que o termo inicial da decadência foi 1º.1.1995, em consonância com o art. 173, I, do CTN. Tendo sido o auto de infração lavrado em 18.6.1999, não se operou o transcurso do prazo decadencial 43üinqüenal.

8. Agravo Regimental não provido. (AgRg no Resp 1274227/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, Dje 13/04/2012)¹⁴⁷

Corroborando este pensamento o voto do eminente Ministro Teori Zavascki, proferido quando do julgamento do Recurso Especial nº 752.808, em 17 de maio de 2007, e também citado na decisão monocrática do Ministro Hamilton Carvalhido, no exame do Recurso Especial nº 1214002, julgado em 10 de dezembro de 2010, abaixo transcrito:

Cinge-se a controvérsia sobre o termo inicial a ser considerado para a contagem do prazo decadencial. É indiscutível que o fato gerador do imposto *causa mortis* se dá com a transmissão da propriedade que, no direito pátrio, coincide com a morte, por força do direito de sucessão (art. 1052, do CC/1916). Com o óbito, portanto nasce também a obrigação tributária. Nesse sentido: AgRg no AI nº 721.031/SP, 1ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 20.02.2006; Resp nº 464.419/SP, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 02.06.2003). O fato gerador, todavia, não se confunde com a constituição do crédito tributário. Em se tratando de imposto de transmissão *causa mortis*, o crédito é constituído por ocasião do processo judicial de inventário ou arrolamento, estranho à competência da autoridade administrativa, no âmbito do qual se formaliza a transmissão da propriedade aos herdeiros e legatários¹⁴⁸.

¹⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão que negou provimento ao Agravo Regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao Recurso Especial no qual se discute o termo inicial da decadência para o lançamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD.** Relator: Min. Herman Benjamin. AgRg no REsp n. 1274227. 07 de fevereiro de 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201101911703&dt_publicacao=13/04/2012>. Acesso em: 21 nov. 2012.

¹⁴⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento interposto contra decisão que rejeitou a arguição de decadência do ITCMD.** Agravo de instrumento n. 70051582179. Relator: Desª. Liselena Schifino Robles Ribeiro. 17 de outubro de 2012.

Nesse contexto, não obstante o fato gerador do ITCMD ser a morte do autor da herança, conforme orientação consolidada na Súmula nº 112 do Supremo Tribunal Federal¹⁴⁹, momento em que ocorre a abertura da sucessão e, em consequência, a transmissão da propriedade, o Superior Tribunal de Justiça entende que o tributo só pode ser pago após a avaliação dos bens do espólio, o cálculo do imposto e a homologação deste cálculo pelo juízo, nos termos dos artigos 1.003 a 1.013 do Código de Processo Civil.¹⁵⁰

Ainda nesse sentido, harmoniza-se o voto do Ministro Herman Benjamin, o qual determina que a forma de apuração do imposto revela que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível a correta identificação dos aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento.

Na sistemática de apuração do ITCMD, há que se observar, inicialmente, o disposto no art. 35, parágrafo único, do CTN, segundo o qual, nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários. Embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão (art. 1.784 do Código Civil), a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação dos herdeiros ou legatários, e, por conseguinte, dos “tantos fatos geradores distintos” a que alude o citado parágrafo único do art. 35. Eis a razão pela qual, antes da homologação da partilha, não é possível à Fazenda Pública efetuar o lançamento e a respectiva cobrança. De fato, pelas características da transmissão *causa mortis*, não há como exigir o imposto antes do reconhecimento judicial do direito dos sucessores, seja mediante Arrolamento Sumário, seja na forma de Inventário, procedimento mais complexo¹⁵¹.

Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70051582179%26num_processo%3D70051582179%26codEmenta%3D4956704+decadencia+itcd&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70051582179&comarca=Comarca+de+Santana+do+Livramento&dtJulg=17-10-2012&relator=Liselena+Schifino+Robles+Ribeiro>. Acesso em: 22 nov. 2012.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 112**. Disponível em:

<http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0112.htm>. Acesso em: 19 nov. 2012.

¹⁵⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao agravo de instrumento interposto contra decisão interlocutória que desacolheu a alegação de decadência do ITCMD**. Agravo de instrumento n. 70047443981. Relator: Des. Ricardo Moreira Lins Pastl. 26 de abril de 2012.

Disponível em:

<

¹⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão que negou provimento ao Agravo Regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao Recurso Especial no qual se discute o termo inicial da decadência para o lançamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. Relator: Min. Herman Benjamin. AgRg no REsp n. 1274227. 07 de fevereiro de 2012. Disponível em:

Adequa-se a esse entendimento o voto do Ministro Humberto Martins no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.257.451, o qual afirma que:

A decisão agravada asseverou que o termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, quanto ao ITCMD, é a homologação do cálculo no processo de inventário, e afastou a ocorrência da decadência, pois reconheceu que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem alinhava-se à jurisprudência do STJ no sentido de que, 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. ‘Tal se afirma porque a ocorrência de fato gerador e a constituição de crédito tributário são momentos distintos.

Assim, embora o fato gerador do imposto de transmissão *causa mortis* ocorra com o óbito, a sua constituição e conseqüente exigibilidade surge com o lançamento que ocorre com a homologação do cálculo do imposto no inventário. É o entendimento consubstanciado na Súmula 114 do Colendo Supremo Tribunal Federal, assim redigida: ‘O imposto de transmissão ‘causa mortis’ não é exigível antes da homologação do cálculo’.

Assim sendo, ainda que o fato gerador do imposto tenha ocorrido em 12.08.2000, a constituição e a exigibilidade do crédito tributário somente ocorrem quando homologado o cálculo do valor do imposto. E, tendo em vista que o lançamento do imposto *causa mortis* no inventário somente pode ocorrer após a homologação do cálculo, o termo inicial do prazo decadencial para a cobrança do tributo passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, do Código Tributário Nacional)¹⁵².

Portanto, conforme restou claramente explanado, o Superior Tribunal de Justiça defende o posicionamento de que o termo *a quo* do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não é o exercício seguinte à data de falecimento, haja vista ser necessário o procedimento de inventário para identificar os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento.

Consequentemente, tendo em vista que tal processo compete ao juiz, cabe mencionar que:

[...] 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 que dependerão de avaliação suscitada pelo juiz, manifestação das partes sobre o laudo, possibilidade de repetição da avaliação e outros fatos elencados nos arts. 1.003 a 1.011 do CPC¹⁵³.

Em razão do acima explanado, verifica-se que, conforme o entendimento do Superior

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201101911703&dt_publicacao=13/04/2012>. Acesso em: 21 nov. 2012.

¹⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que negou provimento ao agravo regimental interposto contra decisão monocrática que não conheceu do recurso especial dos agravantes**. AgRg no Resp n. 1257451. Relator: Min. Humberto Martins. 06 de novembro de 2011. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201100799099&dt_publicacao=13/09/2011>. Acesso em: 22 nov. 2012.

¹⁵³ Ibid.

Tribunal de Justiça, tendo em vista que a Fazenda Pública somente pode lançar o imposto de transmissão *causa mortis* após a homologação do cálculo, este é o marco inicial considerado para contagem do prazo decadencial do tributo em exame.

Igualmente, verifica-se ser este o posicionamento predominante no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, conforme decisões oriundas da Oitava Câmara:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INVENTÁRIO. ITCD. DECADENCIA. HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. Não obstante a transmissão da propriedade ocorra com a abertura da sucessão, a Fazenda Pública somente pode lançar o imposto de transmissão *causa mortis* após a homologação do cálculo, nos termos dos arts. 1.012 e 1.013 do CPC. Assim, enquanto não homologado o cálculo, não há como efetuar a constituição definitiva do crédito tributário. No caso, não há decadência do crédito fiscal. NEGADO SEGUIMENTO. (Agravado de Instrumento Nº 70051582179, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Liselena Schifino Robles Ribeiro, Julgado em 17/10/2012)¹⁵⁴

No caso da ementa acima colacionada, foi alegada a ocorrência do decurso do prazo decadencial para lançamento do ITCD, relativo a cessões de direitos hereditários, como crédito tributário, uma vez que o prazo começa a fluir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, a cessão de direitos ocorreu em 25.06.1984, caducando o prazo em 1º.01.1990, nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No entanto, entendeu o Desembargador Relator que, “não obstante a transmissão da propriedade ocorrer com a abertura da sucessão, o tributo só pode ser pago após a avaliação dos bens do espólio, o cálculo do imposto e a homologação deste cálculo pelo juízo”¹⁵⁵, somente podendo o Fisco “lançar o imposto de transmissão *causa mortis* após a homologação do cálculo, nos termos dos arts. 1.012 e 1.013, ambos do CPC, e não como afirma ‘do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’”¹⁵⁶.

Reforçam tal entendimento as demais ementas abaixo transcritas:

¹⁵⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento interposto contra decisão que rejeitou a arguição de decadência do ITCD.** Agravo de instrumento n. 70051582179. Relator: Des^a. Liselena Schifino Robles Ribeiro. 17 de outubro de 2012. Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70051582179%26num_processo%3D70051582179%26codEmenta%3D4956704+decadencia+itcd&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70051582179&comarca=Comarca+de+Santana+do+Livramento&dtJulg=17-10-2012&relator=Liselena+Schifino+Robles+Ribeiro>. Acesso em: 22 nov. 2012.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Ibid.

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. 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. Precedentes desta Corte e do Superior Tribunal de Justiça. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70049952138, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 08/08/2012)¹⁵⁷

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INVENTÁRIO. ITCD. DECADÊNCIA. Embora o fato gerador do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação seja a morte do autor da herança, e a transmissão da propriedade ocorra com a abertura da sucessão, o ITCD só pode ser lançado quando homologado o cálculo. Logo, enquanto não homologado o cálculo, não há falar em constituição definitiva do crédito tributário e, por conseguinte, em decadência, nos termos da Súmula 114 do STF. NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO. (Agravado de Instrumento Nº 70049229230, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Alzir Felipe Schmitz, Julgado em 26/07/2012)¹⁵⁸

Contrariando este entendimento e filiando-se à corrente que defende a fixação do marco inicial para contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o evento morte, observam-se as decisões abaixo transcritas, oriundas do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

AGRAVO. INVENTÁRIO. ITCD. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública tem prazo de 05 anos para constituir o crédito tributário, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Inteligência do artigo 173, I, do Código tributário Nacional. Esse prazo é decadencial e depois de transcorrido faz desaparecer o direito de constituir o crédito tributário. No caso do ITCD, a Fazenda Pública não necessita do procedimento jurisdicional do inventário para lançar o ITCD, pois todo o tributo, independentemente da modalidade de lançamento, pode ser lançado de ofício, através de procedimento administrativo. E a Fazenda tem desde logo ciência de todos os óbitos e dados necessários ao início do procedimento administrativo. Ademais, ainda que se quisesse exigir inventário para

¹⁵⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que desproveu a apelação cível interposta em oposição à sentença que denegou a segurança impetrada contra ato do Delegado da Receita Pública do Estado do Rio Grande do Sul.** Apelação cível n. 70049952138. Relator: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. 08 de agosto de 2012. Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70049952138%26num_processo%3D70049952138%26codEmenta%3D4891127+ITCD+DECADENCIA&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70049952138&comarca=Comarca+de+Bag%2E9&dtJulg=08-08-2012&relator=Luiz+Felipe+Silveira+Difini>. Acesso em: 21 nov. 2012.

¹⁵⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao agravo de instrumento interposto contra a decisão que afastou a decadência do ITCD.** Agravo de instrumento n. 70049229230. Relator: Des. Alzir Felipe Schmitz. 26 de julho de 2012. Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70049229230%26num_processo%3D70049229230%26codEmenta%3D4824219+ITCD+DECADENCIA&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70049229230&comarca=Comarca+de+Lagoa+Vermelha&dtJulg=26-07-2012&relator=Alzir+Felipe+Schmitz>. Acesso em: 24 nov. 2012.

o lançamento do ITCD, vale lembrar que a Fazenda Pública tem legitimidade para requerer a abertura desse procedimento, em caso de inércia dos demais legitimados. Inteligência do art. 988, IX, do Código de Processo Civil. Assim, o lançamento do ITCD pode ser feito já a partir da ocorrência do próprio fato gerador, seja por procedimento administrativo, ou seja pela abertura do inventário a requerimento da própria Fazenda Pública. E nesse contexto, o prazo decadencial de 05 anos para constituir o crédito tributário deve passar a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. No caso dos autos, o fato gerador do tributo - o evento morte - se deu em 2002. Logo, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário passou a fluir em janeiro de 2003, e se encerrou 05 anos depois, em janeiro de 2008. A esta altura, 09 anos depois do fato gerador, e 03 anos depois de encerrado o prazo decadencial previsto em lei, a Fazenda Pública já não tem mais direito de constituir o crédito tributário, em função da decadência. NEGARAM PROVIMENTO. (Agravo N° 70047313341, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rui Portanova, Julgado em 15/03/2012)¹⁵⁹

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INVENTÁRIO. ITCD. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública tem prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Outrossim, não está a fazenda adstrita a abertura do inventário para constituir o crédito. Logo, transcorridos mais de 5 (cinco) anos dos óbitos sem a constituição do crédito tributário, imperioso reconhecer que decaiu o direito do Estado de pleitear o ITCD. AGRAVO NÃO PROVIDO. (Agravo de Instrumento N° 70046323325, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Alzir Felipe Schmitz, Julgado em 26/01/2012)¹⁶⁰

Além disso, o Desembargador Rui Portanova, no julgamento do Agravo de Instrumento n° 70047313341, proferiu o seguinte voto:

De outra banda, é curial lembrar que a lei também trata dessa hipótese em que o procedimento jurisdicional é desnecessário para a constituição do crédito tributário. Eis os termos dos artigos 1.033 e 1.034, ambos do CPC:

¹⁵⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul pedindo a reforma da decisão que decretou decadência.** Agravo de instrumento n. 70047313341. Relator: Des. Rui Portanova. 15 de março de 2012. Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70047313341%26num_processo%3D70047313341%26codEmenta%3D4589819+70047313341&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70047313341&comarca=Comarca+de+Vacaria&dtJulg=15-03-2012&relator=Rui+Portanova>. Acesso em: 18 nov. 2012.

¹⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Decisão que negou provimento ao agravo de instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul porque inconformado com a decisão que reconheceu a decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário (ITCD).** Agravo n. 70046323325. Relator: Des. Alzir Felipe Schmitz. 26 de janeiro de 2012. Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046323325%26num_processo%3D70046323325%26codEmenta%3D4544256+70046323325&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70046323325&comarca=Comarca+de+Pelotas&dtJulg=26-01-2012&relator=Alzir+Felipe+Schmitz> Acesso em: 20 nov. 2012.

“Art. 1.033. Ressalvada a hipótese prevista no parágrafo único do art. 1.035 desta Lei, não se procederá à avaliação dos bens do espólio para qualquer finalidade.”

”Art. 1.034. No arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio.

§ 1º A taxa judiciária, se devida, será calculada com base no valor atribuído pelos herdeiros, cabendo ao fisco, se apurar em processo administrativo valor diverso do estimado, exigir a eventual diferença pelos meios adequados ao lançamento de créditos tributários em geral.

§ 2º O imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros.”

Esses dois dispositivos, embora inseridos na disciplina do arrolamento, deixam bem claro que, seja no arrolamento ou em qualquer outro caso, a Fazenda não depende do Poder Judiciário para constituir o crédito tributário, pois pode fazê-lo pela via administrativa, sem necessidade de aguardar o procedimento jurisdicional para formalizar a transferência *causa mortis* de bens, ou mesmo sem estar vinculada aos valores apurados para os bens em tal procedimento¹⁶¹.

Como resultado do demonstrado na hipótese acima, resta claro que a Fazenda Pública tem possibilidade de tomar as providências necessárias para o lançamento do tributo, não ficando adstrita ao procedimento de inventário, o qual depende da atuação do Poder Judiciário. Isto advém do fato de que a autoridade administrativa tem plena ciência da ocorrência de todos os óbitos, razão pela qual pode, desde logo, iniciar o procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário em relação à transmissão ocasionada pelo fato gerador.

Ainda, conforme o voto do Ministro Castro Meira, no julgamento do Recurso Especial nº 577.899, a decisão do Tribunal *a quo* foi considerada equivocada, uma vez que, apesar de haver decorrido 14 anos desde a data do fato gerador do tributo (momento a partir do qual o lançamento pode ser efetuado), foi afastada a ocorrência da decadência, sob a seguinte alegação:

A Fazenda Pública só veio a tomar conhecimento do fato gerador do imposto, em agosto de 1998, quando a Apelada procurou a autoridade fazendária para a regularização do cálculo sobre o tributo que ainda entendia devido. A partir daí é que se considera constituído o crédito tributário a rigor do disposto no art. 173, I, do CTN, começando então a fluir o prazo decadencial. Contudo, se entre a data da expedição da carta de adjudicação I e a data em que o lançamento do imposto é

¹⁶¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul pedindo a reforma da decisão que decretou decadência.** Agravo de instrumento n. 70047313341. Relator: Des. Rui Portanova. 15 de março de 2012.

Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70047313341%26num_processo%3D70047313341%26codEmenta%3D4589819+70047313341&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70047313341&comarca=Comarca+de+Vacaria&dtJulg=15-03-2012&relator=Rui+Portanova>.

Acesso em: 18 nov. 2012.

efetuado por força do que estabelecem os art's 147 e 148 do CTN, decorreu como no caso dos autos, cerca de 14 (catorze) anos, toma-se necessária uma avaliação atualizada como a solução para evitar o enriquecimento ilícito contra o erário estadual¹⁶².

Em resposta a tal raciocínio, decidiu o eminente Ministro nos termos abaixo:

[...] a Corte estadual entendeu que, somente após constituído o crédito tributário, é que se iniciaria o prazo decadencial contra o Fisco e que o direito da Fazenda Pública não estaria fulminado, pois essa só teve conhecimento a respeito do fato gerador do tributo em 1998. A interpretação dada ao art. 173, I, do CTN pelo acórdão recorrido não merece prosperar. A decadência é justamente o prazo que o Fisco possui para constituir o crédito. Formalizada a exação, não há mais que se falar em prazo decadencial, diversamente do que consignou o Tribunal de Justiça. Como ficou expressamente assentado no acórdão recorrido que o fato gerador do ITCMD teria ocorrido acerca de quatorze anos, é de decretar-se a decadência do direito do Fisco à constituição do crédito tributário. O fundamento constante do acórdão – no sentido de que esse prazo não poderia ter início sem o conhecimento do Fisco sobre a ocorrência do fato gerador – não deve prevalecer. A circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária não foi erigida como marco inicial do prazo decadencial, nos termos do que preceitua o Código Tributário Nacional, não cabendo ao intérprete assim estabelecer. Também a especial circunstância de o Juiz do inventário haver procedido à partilha dos bens sem exigir a prévia comprovação do pagamento do imposto não altera o prazo decadencial, que não se suspende nem se interrompe¹⁶³.

Por oportuno, destacam-se as palavras do Desembargador Rui Portanova, proferidas no julgamento do Agravo de Instrumento nº 70047313341:

Para fins didáticos, podemos dizer que a obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação, depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º). Já o crédito tributário nasce com o lançamento, ou dito de outra forma, o lançamento constitui o crédito tributário (art. 142 do CTN).

Há prazo para constituir o crédito tributário através do lançamento. Esse prazo está previsto no 173 do CTN:

[...]

Caso não seja feito o lançamento nesse prazo, desaparece o direito da fazenda de constituí-lo. Trata-se de hipótese de decadência.

No caso dos autos debate-se acerca da constituição do crédito tributário através do lançamento. Portanto, de hipótese que pode estar afetada pela decadência.

Como dito, o prazo para constituir o crédito tributário é o do art. 173 do CTN. No caso, o do inciso I do art. 173:

“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;

(omissis).”

¹⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que deu provimento ao agravo regimental interposto contra a decisão que considerou intempestivo o recurso especial interposto**. AgRg no REsp n. 577899. Relator: Min. Castro Meira. 13 de maio de 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200301571528&dt_publicacao=21/05/2008>. Acesso em: 27 nov. 2012.

¹⁶³ Ibid.

JOSÉ CLODOVEU faleceu em 05 de maio de 2002.

Assim, o prazo para constituir o crédito tributário em relação à transmissão gerada pela morte dele se iniciou no primeiro dia do ano de 2003, e se encerrou no primeiro dia do ano de 2008.

E como até aquela data o crédito tributário não foi constituído, o direito da fazenda de constituir-lo está fulminado pela decadência desde janeiro de 2008¹⁶⁴.

Logo, conforme tal entendimento, não se adota a concepção de que o prazo decadencial de cinco anos só passa a fluir pela abertura ou pelo encerramento do inventário, ou mesmo da homologação dos cálculos do tributo pelo juízo do inventário. Resta evidente, portanto, que a Fazenda não precisa do procedimento do inventário para constituir o crédito tributário relativo ao ITCD.

Nesse sentido, levando em consideração as ementas acima colacionadas, é de se observar que o prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário inicia sua contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do óbito, ou seja, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na dicção da regra contida no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

¹⁶⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul pedindo a reforma da decisão que decretou decadência.** Agravo de instrumento n. 70047313341. Relator: Des. Rui Portanova. 15 de março de 2012.

Disponível em:

<http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70047313341%26num_processo%3D70047313341%26codEmenta%3D4589819+70047313341&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70047313341&comarca=Comarca+de+Vacaria&dtJulg=15-03-2012&relator=Rui+Portanova>.
Acesso em: 18 nov. 2012.

CONCLUSÃO

Compulsando-se o apresentado no presente trabalho, é possível perceber que, para que as relações jurídicas tributárias não se perpetuem no tempo, sob pena de ofensa à segurança jurídica prevista na Constituição Federal, faz-se mister estabelecer precisamente o limite temporal que possui a Fazenda Pública para tornar exigível determinado tributo.

Assim, tendo em vista que a decadência visa evitar que o Fisco seja beneficiado com a perpetuação de seus direitos, sendo que, decorrido o prazo decadencial previsto em lei, fulminado se encontra o direito fazendário, torna-se imprescindível determinar o momento em que tem início a contagem deste lapso temporal, uma vez que nada mais poderá sofrer o contribuinte com relação ao fato atingido pela decadência. Assim, não constituído o crédito tributário dentro do prazo legal, por meio do procedimento de lançamento, perde a Fazenda Pública o direito de fazê-lo, se considerando inexistente a obrigação tributária surgida com o fato gerador.

Como visto, a Fazenda Pública, nas esferas federal, estadual e municipal, possui prazos para cumprir suas obrigações fiscais, como também tem o dever de obediência a termos previstos em lei, sob pena de perder o direito à arrecadação dos tributos. A previsão legal de prazos tanto para os contribuintes quanto para a Fazenda Pública obedece o princípio constitucional da isonomia, tendo em vista que confere direitos e obrigações também ao Fisco, sob pena de perder seus direitos, uma vez que seria considerada inconstitucional a imposição de limites somente aos contribuintes, deixando a Fazenda Pública com possibilidade eterna de exigir os tributos, ferindo a segurança jurídica.

Justificável essa limitação na medida em que as relações jurídicas não podem se manter por período indeterminado, quando os interessados não reclamam por seus direitos ou o fazem extemporaneamente, por respeito à segurança jurídica dos que participam da relação.

No caso específico abordado no estudo, relativo ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação quando da transmissão de bens em razão da morte, foram exibidos os dois posicionamentos divergentes existentes na doutrina e na jurisprudência quanto ao momento em que se inicia a contagem do prazo decadencial para constituição do tributo. O primeiro raciocínio demonstrado considera ser imprescindível a existência de homologação da partilha, após o procedimento de inventário ou arrolamento, para que o tributo possa ser

exigido, iniciando somente a partir deste momento a contagem do prazo decadencial, adotando o determinado pela Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal.

Já o entendimento contrário a este defende que o marco inicial da contagem do prazo decadencial reside no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento do tributo, que, no caso em exame, seria no exercício seguinte ao que ocorreu a morte do proprietário dos bens que serão transmitidos aos herdeiros, conforme dispõe o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça adota o primeiro entendimento explanado, filiando-se ao que prevê a Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal. Todavia, não se trata do único Tribunal que concorda com esta concepção, visto que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul possui diversas decisões no mesmo sentido.

Contudo, são julgamentos oriundos do próprio Tribunal de Justiça gaúcho que contrariam este entendimento, em razão de que este acolhe o raciocínio que determina não ser necessária a existência de homologação da partilha para poder o Fisco proceder ao lançamento do tributo.

Resta imperioso, por fim, definir qual ocasião considera-se a mais adequada para fixar como marco inicial de contagem do prazo decadencial.

Dessa forma, após o trabalho desenvolvido, analisando-se os institutos intrínsecos ao Direito Tributário, em especial no que diz respeito à decadência, forma de lançamento do tributo em exame, bem como em relação ao fato gerador do ITCD, além dos institutos próprios do Direito das Sucessões, pertinentes quando o estudo recai sobre o procedimento de inventário, é lógico concluir que o entendimento minoritário seguido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, não obstante não encontrar acolhimento atualmente no Superior Tribunal de Justiça, demonstra ser o mais conveniente para definir o início do prazo decadencial.

Portanto, depreende-se que o direito à constituição do crédito tributário pelo lançamento do ITCD, no caso de transmissão de bens em razão do evento morte, é fulminado pela decadência após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o óbito do autor da herança, observado o disposto no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Conquanto a posição majoritária presente na doutrina e na jurisprudência siga a inteligência do Superior Tribunal de Justiça, persistindo tal entendimento, seria aceitável dizer que, após o advento do fato gerador, qual seja o falecimento, o instituto da decadência

permaneceria suspenso até a homologação do cálculo do tributo pelo juiz, o que não se admite pela legislação pátria.

Igualmente, exigir que o contribuinte aguarde o decurso do lapso temporal necessário para perfectibilizar o procedimento obrigatório à homologação da partilha significa ferir direitos fundamentais, em razão de que oportunizaria ao Estado invadir o patrimônio privado das pessoas a qualquer tempo, mesmo que por fatos ocorridos há dez, vinte, trinta anos, permitindo que as relações jurídicas perpetuem-se *ad eternum*, podendo o contribuinte sofrer a cobrança do Fisco por tempo indeterminado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo, Método, 2009.

ANDRADE, José Fabiano Matos de. A decadência no Direito Tributário brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3059, 16 nov. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20435>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

BRAGA, Paulo César. **Apontamentos sobre a decadência como causa de extinção do Imposto de Transmissão Causa Mortis**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2868, 9 maio 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19085>>. Acesso em: 17 nov. 2012.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 12 nov. 2012.

_____. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 09 nov. 2012.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 nov. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que deu provimento ao agravo regimental interposto contra a decisão que considerou intempestivo o recurso especial interposto**. AgRg no REsp n. 577899. Relator: Min. Castro Meira. 13 de maio de 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200301571528&dt_publicacao=21/05/2008>. Acesso em: 27 nov. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que negou provimento ao agravo regimental interposto contra decisão monocrática que não conheceu do recurso especial dos agravantes**. AgRg no Resp n. 1257451. Relator: Min. Humberto Martins. 06 de novembro de 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201100799099&dt_publicacao=13/09/2011>. Acesso em: 22 nov. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão que negou provimento ao Agravo Regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao Recurso Especial no qual se discute o termo inicial da decadência para o lançamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. Relator: Min. Herman Benjamin. AgRg no REsp n. 1274227. 07 de fevereiro de 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201101911703&dt_publicacao=13/04/2012>. Acesso em: 21 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 112**. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0112.htm>. Acesso em: 19 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 114**. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0114.htm>. Acesso em: 15 nov. 2012.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que desproveu a apelação cível interposta em oposição à sentença que denegou a segurança impetrada contra ato do Delegado da Receita Pública do Estado do Rio Grande do Sul**. Apelação cível n. 70049952138. Relator: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. 08 de agosto de 2012. Disponível em: <http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70049952138%26num_processo%3D70049952138%26codEmenta%3D4891127+ITCD+DECADENCIA&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70049952138&comarca=Comarca+de+Bag%2E9&dtJulg=08-08-2012&relator=Luiz+Felipe+Silveira+Difini>. Acesso em: 21 nov. 2012.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao agravo de instrumento interposto contra a decisão que afastou a decadência do ITCD**. Agravo de instrumento n. 70049229230. Relator: Des. Alzir Felipe Schmitz. 26 de julho de 2012. Disponível em: <http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70049229230%26num_processo%3D70049229230%26codEmenta%3D4824219+ITCD+DECADENCIA&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70049229230&comarca=Comarca+de+Lagoa+Vermelha&dtJulg=26-07-2012&relator=Alzir+Felipe+Schmitz>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao agravo de instrumento interposto contra decisão interlocutória que desacolheu a alegação de decadência do ITCD**. Agravo de instrumento n. 70047443981. Relator: Des. Ricardo Moreira Lins Pastl. 26 de abril de 2012. Disponível em: <http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70047443981%26num_processo%3D70047443981%26codEmenta%3D4673677+decadencia+itcd&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70047443981&comarca=Comarca+de+Pelotas&dtJulg=26-04-2012&relator=Ricardo+Moreira+Lins+Pastl>. Acesso em: 20 nov. 2012.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul pedindo a reforma da decisão que decretou decadência**. Agravo de instrumento n. 70047313341. Relator: Des. Rui Portanova. 15 de março de 2012. Disponível em: <http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70047313341%26num_processo%3D70047313341%26codEmenta%3D4673677+decadencia+itcd&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70047313341&comarca=Comarca+de+Pelotas&dtJulg=15-03-2012&relator=Rui+Portanova>

o_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70047313341%26num_processo%3D70047313341%26codEmenta%3D4589819+70047313341&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70047313341&comarca=Comarca+de+Vacaria&dtJulg=15-03-2012&relator=Rui+Portanova>. Acesso em: 18 nov. 2012.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Decisão que negou provimento ao agravo de instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul porque inconformado com a decisão que reconheceu a decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário (ITCD)**. Agravo n. 70046323325. Relator: Des. Alzir Felipe Schmitz. 26 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046323325%26num_processo%3D70046323325%26codEmenta%3D4544256+70046323325&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70046323325&comarca=Comarca+de+Pelotas&dtJulg=26-01-2012&relator=Alzir+Felipe+Schmitz> Acesso em: 20 nov. 2012.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento interposto contra decisão que rejeitou a arguição de decadência do ITCD**. Agravo de instrumento n. 70051582179. Relator: Des^a. Liselena Schifino Robles Ribeiro. 17 de outubro de 2012. Disponível em: <http://google8.tj.rs.gov.br/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70051582179%26num_processo%3D70051582179%26codEmenta%3D4956704+decadencia+itcd&site=ementario&client=buscaTJ&access=p&ie=UTF-8&proxystylesheet=buscaTJ&output=xml_no_dtd&oe=UTF-8&numProc=70051582179&comarca=Comarca+de+Santana+do+Livramento&dtJulg=17-10-2012&relator=Liselena+Schifino+Robles+Ribeiro>. Acesso em: 22 nov. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

LEITE, Gisele. **Inventário e partilha**. Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/textosjuridicos/1279564>>. Acesso em: 25 nov. 2012.

LIMA, Manoel Lacerda. **Decadência como Causa de Extinção do Imposto de Transmissão Causa Mortis**. Disponível em: <http://www.dji.com.br/artigos/principal/decadencia_como_causa_de_extincao_do_imposto_de_transmissao_causa_mortis.htm>. Acesso em: 26 nov. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MARQUES, José Carlos Rodrigues. Prazo decadencial: legislação mineira sobre o ITCMD afronta o CTN. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2914, 24 jun. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19399>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCMD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2003.

RIBEIRO, Evilazio. **Direito das sucessões**. Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/textosjuridicos/1145020>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989. Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 31 março 1989. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109696>>. Acesso em: 30 nov. 2012.

_____. Lei n. 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 27 jan. 1989. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109695>>. Acesso em: 25 nov. 2012.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das sucessões: Lei nº 10.406, de 10.01.2002**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ROCHA, Cristiny Mroczkoski. **Aspectos controvertidos do ITCMD**. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_1/cristiny_rocha.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Marília Gabriella Batista dos. **Anuência na união estável para renúncia à herança**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11660>. Acesso em: 29 nov. 2012.