



THIAGO CARVALHO DE ARAÚJO

**A NÃO OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO PRÉVIO DE
ITCMD SOBRE VALORES DEVIDOS AO ESPÓLIO**

FORTALEZA

2023

THIAGO CARVALHO DE ARAÚJO

**A NÃO OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO PRÉVIO DE
ITCMD SOBRE VALORES DEVIDOS AO ESPÓLIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em (nome
do curso) da Faculdade Ari de Sá.

Orientadora: Profa. Me. Maysa Cortez
Cortez

FORTALEZA

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

Faculdade Ari de Sá

Gerada automaticamente mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

A658a Araújo, Thiago.
A NÃO OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO PRÉVIO DE ITCMD SOBRE VALORES
DEVIDOS AO ESPÓLIO / Thiago Araújo. – 2023.
48 f.

Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade Ari de Sá, Curso de Direito, Fortaleza, 2023.
Orientação: Profa. Ma. Maysa Cortez Cortez.

1. Sucessão. 2. Inventário. 3. Imposto de Transmissão Causa Mortis e doação. 4. Controvérsias
normativas. I. Título.

CDD 340

THIAGO CARVALHO DE ARAÚJO

**A NÃO OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO PRÉVIO DE
ITCMD SOBRE VALORES DEVIDOS AO ESPÓLIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em (nome
do curso) da Faculdade Ari de Sá.

Orientadora: Profa. Me. Maysa Cortez
Cortez

Aprovada em: 20 / 7 / 2023

BANCA EXAMINADORA

Profa. Ma. Maysa Cortez Cortez
Faculdade Ari de Sá

Profa. Ma. Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira
Faculdade Ari de Sá

Profa. Ma. Angelica Mota Cabral
Faculdade Ari de Sá

AGRADECIMENTOS

À minha querida mãe,

Não há palavras suficientes para expressar o quanto sou grato por todo o apoio e amor incondicional que você me deu ao longo desta jornada do TCC. Você foi minha fonte constante de força, encorajamento e motivação. Obrigado por sempre acreditar em mim, mesmo quando eu tinha dúvidas. Seu apoio inabalável foi fundamental para eu chegar até aqui.

Sou eternamente grato por tudo que você fez por mim.

À minha orientadora Maysa

Gostaria de expressar minha sincera gratidão por toda a orientação, sabedoria e paciência que você dedicou a mim durante a elaboração deste TCC. Sua experiência e conhecimento foram inestimáveis para o meu crescimento acadêmico e pessoal. Agradeço por me desafiar a alcançar o meu melhor, por suas valiosas sugestões e pelo suporte constante ao longo desse processo. Suas orientações foram fundamentais para moldar este trabalho e para o meu desenvolvimento como pesquisador.

À minha mãe e à minha orientadora, gostaria de expressar meu profundo reconhecimento por seus papéis complementares e essenciais. Sem a confiança, a orientação e o apoio que vocês me deram, este trabalho não seria possível.

Vocês têm sido uma fonte de inspiração para mim e sou grato por ter tido a oportunidade de aprender com vocês. Seu amor, dedicação e crença em mim têm sido o alicerce para o meu sucesso. Agradeço do fundo do meu coração por tudo que vocês fizeram e continuam fazendo por mim.

Com carinho,

Thiago.

RESUMO

Esta monografia objetiva analisar o recolhimento prévio de ITCMD sobre valores devidos ao espólio. Para tanto, explica e expõe aspectos gerais sobre o ITCMD, sua progressividade e alíquotas aplicadas no Brasil; aborda os processos de inventário e as controvérsias normativas, enfatizando a questão do momento para o recolhimento do ITCMD; e expõe o entendimento jurisprudencial sobre o tema e o faz após analisar os processos de inventário e as controvérsias normativas. Como metodologia para a realização desta pesquisa, trata-se de pesquisa qualitativa que valeu-se do método dedutivo. Com relação à fonte de dados, trata-se de uma pesquisa predominantemente bibliográfica e documental permitindo conhecer o posicionamento da doutrina e jurisprudência sobre o tema em análise.

Palavras-chave: Sucessão. Inventário. Imposto de Transmissão Causa Mortis e doação. Controvérsias normativas.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the previous collection of ITCMD on amounts owed to the estate. To do so, it explains and exposes general aspects of the ITCMD, its progressivity and rates applied in Brazil; addresses inventory processes and normative controversies, emphasizing the issue of timing for collection of the ITCMD; and exposes the jurisprudential understanding on the subject and does so after analyzing the inventory processes and normative controversies. As a methodology for carrying out this research, it is a qualitative research that used the deductive method. With regard to the data source, this is a predominantly bibliographical and documental research allowing to know the position of the doctrine and jurisprudence on the subject under analysis.

Keywords: Succession. Inventory. Transfer Tax Causa Mortis and donation. Normative controversies.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CNJ	-	Conselho Nacional de Justiça
CPC/2015	-	Código de Processo Civil de 2015
CRFB/1988	-	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	-	Código Tributário Nacional Brasileiro
EC	-	Emenda Constitucional
FGTS	-	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
h.i	-	Hipótese de incidência
IPVA	-	Imposto sobre veículos automotivos
ITBI	-	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	-	Imposto de Transmissão Causa Mortis e doação
LRP	-	Lei de Registros Públicos
RE	-	Recurso Extraordinário
RS	-	Rio Grande do Sul
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	-	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)	14
2.1 DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) ..	25
2.1.1 Progressividade do ITCMD	27
2.1.2 Alíquotas aplicadas no Brasil	29
3 O ITCMD NA SUCESSÃO	33
3.1 OS PROCESSOS DE INVENTÁRIO E AS CONTROVÉRSIAS NORMATIVAS.....	33
3.2 O ITCMD NA SUCESSÃO	36
3.2.1 O momento para o recolhimento do ITCMD	38
4 O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA.....	40
4.1 OS PROCESSOS DE INVENTÁRIO E AS CONTROVÉRSIAS NORMATIVAS.....	40
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

Conforme previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), em seu artigo 155, I é competência dos Estados e do Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos. Tratando-se de tributo de natureza arrecadatória fiscal.

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e doação (ITCMD) deve ser interpretado de acordo com a Constituição Federal, pois o mesmo assunto vem disposto no Código Tributário Nacional Brasileiro (CTN), nos artigos 35 a 42, onde tratam somente da transmissão de bens imóveis e os direitos referentes a eles.

A Carta da República de 1988, estipula dois tipos de tributos de transmissão, sendo o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) de competência dos municípios e o ITCMD de cunho estadual, o qual será objeto deste estudo.

O ITCMD é de competência estadual, incidindo sobre transmissão não onerosas de bens ou direitos, o que acontece, por exemplo, com o falecimento de uma pessoa, em relação aos bens transmitidos por herança, ou com a doação de bens.

O Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) visou tirar a burocracia do procedimento de partilha amigável. No artigo 659, §2º, houve a previsão de que, depois da sentença de homologação pelo magistrado, ocorra a lavratura do formal de partilha, bem como dos alvarás que digam respeito aos bens e rendas que os abranjam.

A partir disso, que a Fazenda Pública deve ser intimada a fim de lançar administrativamente o ITCMD e de outros impostos, taxas, contribuições que possam vir a incidir. Diante disso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento de 2 recursos especiais sob o rito dos repetitivos, firmou o entendimento de que a homologação amigável de partilha, bem como a expedição de seus documentos, não pode ser objeto de recolhimento prévio de ITCMD. Nesse sentido, é suficiente que sejam quitados os impostos relativos aos bens e demais objetos do espólio.

Tal benefício não é válido para os tributos que digam respeito aos bens do espólio ou suas respectivas rendas. Estes necessitam ser recolhidos antes da partilha, como bem preleciona o artigo 192 do CTN.

Existe discussão jurisprudencial a respeito do momento em que deve incidir o ITCMD sobre os bens transmitidos aos herdeiros: a) se o desconto deve ser

realizado automaticamente, ou seja, debitando o imposto do valor a receber; ou b) se deve-se notificar a Fazenda do débito e este ser cobrado judicialmente.

Nesse sentido, com base no entendimento firmado pelo STJ, esta monografia parte do seguinte problema de pesquisa: qual o momento correto para o recolhimento do ITCD pelos herdeiros, à luz da legislação processual e da jurisprudência dos tribunais superiores?

Esta monografia tem como objetivo geral analisar o recolhimento prévio de ITCMD sobre valores devidos ao espólio. Para cumpri-lo, foram definidos os seguintes objetivos específicos: estudar os aspectos constitucionais da tributação; verificar as especificidades do ITCMD; e observar as controvérsias normativas a respeito do momento do lançamento e recolhimento do ITCMD.

Inúmeros são os problemas que envolvem a morosidade do procedimento de inventário. Dentre os principais óbices está a exigência de recolhimento do ITCMD em momento prévio à conclusão da especialização. Mencionada exigência é resultante da dificuldade dos herdeiros em pagar de forma imediata o tributo gerando, conseqüentemente, a demora para o início ou paralização do procedimento, podendo gerar, inclusive, uma multa tributária.

Assim, esta pesquisa se justifica ante sua relevância jurídica e acadêmica visto que esclarece sobre a possibilidade de se ter um procedimento célere de inventário e partilha, sendo este um requisito essencial para garantir o direito de propriedade ao herdeiro. Assim, mudar o momento de recolhimento do imposto de transmissão causa mortis e doação, para um momento posterior à conclusão da especialização e aceitação da herança, é uma forma de garantir uma prestação jurisdicional em tempo adequado. Antes, no CPC de 1973 havia a preocupação de ocorrência de evasão fiscal, previa-se que, transitada em julgado a sentença que homologava a partilha ou adjudicação, o respectivo formal, juntamente com os alvarás referentes aos bens nele abrangidos, só eram expedidos e entregues às partes quando se dava a comprovação pela Fazenda Pública, de que havia sido feito o pagamento de todos os tributos.

Como metodologia para a realização desta pesquisa, trata-se de pesquisa qualitativa que valeu-se do método dedutivo. Com relação à fonte de dados, trata-se de uma pesquisa predominantemente bibliográfica e documental. No que diz respeito à pesquisa bibliográfica, foram pesquisadas doutrinas que se dedicam à compreensão do tema em análise. Já a pesquisa documental explorou, de modo

superficial e ao mesmo tempo suficiente, legislações e entendimentos jurisprudenciais pertinentes à temática abordada.

Visando o cumprimento dos objetivos propostos, esta monografia encontra-se dividida em três capítulos.

O primeiro capítulo explica e expõe aspectos gerais sobre o ITCMD, sua progressividade e alíquotas aplicadas no Brasil.

O segundo capítulo discute o ITCMD na sucessão. Para tanto, aborda os processos de inventário e as controvérsias normativas, enfatizando a questão do momento para o recolhimento do ITCMD.

Por fim, o terceiro e último capítulo expõe o entendimento jurisprudencial sobre o tema e o faz após analisar os processos de inventário e as controvérsias normativas.

2 DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)

Antes de explicar o ITCMD, apresenta-se uma breve análise sobre os tributos, suas funções, princípios relacionados e competência tributária.

Por ter sido promulgada já em regime democrático, contrariamente às que lhe antecederam, a atual Constituição Federal atribuiu roupagem diversa ao sistema tributário, como assinala Sabbag (2019). Pontua o autor que a nova Carta, nascida “sob a aclamação popular das ‘diretas já’”,

manteve as espécies tributárias dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e os princípios constitucionais presentes das Constituições anteriores, mas inovou com outras espécies tributárias, como os empréstimos compulsórios, a contribuição de iluminação pública, as contribuições parafiscais e outros princípios como o da anterioridade nonagesimal ou noventena ou nonagesimalidade, o da seletividade, o da progressividade com o fim de implementar uma política urbana. [...] A atual Constituição, com seus 250 artigos e atos de Disposições Constitucionais Transitórias com mais 96 dispositivos legais, promulgada sob a presidência de Ulysses Guimarães, também tratou do Sistema Tributário Nacional, que havia sido criado pela EC 18/1965, [que] deu origem ao atual Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), da seguinte forma: Seção I: Dos princípios gerais (artigos 145 a 149); Seção II: Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (artigos 150 a 152); Seção III: Dos impostos da União (artigos 153 e 154); Seção IV: Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (artigo 155); Seção V: Dos impostos dos Municípios (artigo 156) e, por fim, na Seção VI: Da repartição das receitas tributárias (artigos 157 a 162) (SABBAG, 2019, p.153).

Segundo ensinamento de Roque Antonio Carrazza:

Nas Constituições rígidas, a exemplo da brasileira, suas normas possuem o condão de legitimar toda a ordem jurídica. Em nota de rodapé à mesma página, explica ele que a Constituição brasileira se reveste de rigidez quer em decorrência de sua “força formal superior à dos demais atos normativos (leis, decretos, provimentos etc.)”, quer em razão de as mudanças em seu texto reclamarem processos diferenciados, explicitamente discriminados em seu corpo (CARRAZZA, 2013, p.35).

De acordo com Luciano Amaro (2012) a Constituição Federal é a fonte primeira de “estruturação sistemática” do direito tributário. Nela,

encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário. (AMARO, 2012, p.190)

Explica, ainda, que a Carta contém a disciplina do “modo de expressão do direito tributário”, noutras palavras, do “processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo)” (AMARO, 2012, p. 190).

Nessa toada, para se compreender o sistema de atribuição de competências tributárias posto na CRFB/1988, é mister fazer menção ao Federalismo Fiscal. Este se refere tanto à repartição do poder de impor tributos - e sobre eles legislar - entre os entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) quanto à capacidade tributária voltada à fiscalização e à arrecadação de tributos (SABBAG, 2019).

Sabbag (2019) explica que o Federalismo Fiscal abrange, além do poder de tributar, o poder de dispor acerca da repartição das receitas advindas da tributação. Pontua o autor que, no Brasil, tem lugar o chamado Federalismo Cooperativo, o qual se dá:

de cima para baixo, na medida em que a repartição de receitas tributárias é realizada da União para os Estados-membros, para o Distrito Federal e para os Municípios, e dos Estados para o Distrito Federal e Municípios, mas nunca na ordem inversa (artigos 157/162 da CRFB/1988) (SABBAG, 2019, p.156).

Em consequência, tem-se que os entes federados se beneficiam das somas arrecadadas com os tributos de outros entes, com a exceção da União, a qual supre parte de suas despesas por meio do montante arrecadado com seus próprios tributos (SABBAG, 2019).

Alberto Costa (2016) destaca haver um paradoxo no sistema tributário pátrio, o qual vem textualmente inscrito na Constituição e que consiste na “existência de um corpo sistêmico híbrido” composto pelo modelo introduzido com a EC nº 18/1965, formatada sob a égide de governo autoritário e tendo servido de base para o CTN, e o paradigma surgido com o texto constitucional vigente. Nas palavras do autor, trata-se de “duas cabeças em um mesmo corpo jusbiológico” – uma delas deita raízes no autoritarismo característico do regime militar da época, enquanto a outra opta, de maneira expressa, pelo Estado Democrático de Direito, voltando-se à realização de uma “democracia material e efetiva”.

Consigna o jurista que a solução para tal dualidade se afigura simples, em que pese sua difícil execução:

Quando em um mesmo corpo duas cabeças comandam todo o conjunto em direções opostas, uma das duas terá de ser neutralizada. Assim o caso do sistema constitucional brasileiro, que vem funcionando “para trás”, retrospectivamente, segundo a orientação do superado regime autoritário militar. Nesse penoso confronto, os princípios, expressa ou implicitamente adotados na Carta de 1988, representam o melhor instrumento para reverter a atual anomalia que vem dominando e sufocando há mais de quarenta anos a área tributária (COSTA, 2016, p. 137).

Assim, ante o exposto pode se observar que a principiologia, orientadora do Sistema Constitucional Tributário, age como real alicerce, de maneira a não ser permitido que regramentos e comandos hierarquicamente inferiores sejam regidos de forma a mudar os mandamentos principiológicos.

Acerca da distinção entre poder e competência em matéria tributária, Machado (2010, p. 33) leciona que, no âmbito da Teoria do Direito Tributário, o poder de tributar não se confunde com a competência tributária. Para o autor, o significado do termo “poder” excede a ideia de Direito trazida pelo vocábulo “competência”.

“Poder” é a aptidão para realizar à vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo (MACHADO, 2012, p.34).

Segundo Machado (2012, p.23) a expressão “poder de tributar é pré e metajurídica, ao passo em que competência tributária é expressão tipicamente jurídica”.

Ademais, tais competências somente podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de Direito Público detentoras de poder legislativo, eis que seu exercício apenas faz-se possível mediante a edição de leis (MACHADO, 2012).

Conforme assinala Costa (2016, p. 43), no que concerne à relação entre os entes para a instituição dos tributos que lhes competem, no âmbito do Estado federal, “a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica”. Suplantada, portanto, a possibilidade de relação hierárquica entre os poderes parciais, sob pena de, caso assim não o fosse, embaraçar a dita descentralização dinâmica enquanto característica indispensável ao federalismo.

O que de fato há é a sujeição das ordens parciais a “uma ordem jurídica total, ou nacional”, a qual equivale ao fragmento do poder não dividido entre as esferas estatais, cuja face mais visível consubstancia-se nas normas constitucionais e gerais de Direito Tributário (COSTA, 2016).

A regra atribuidora de competência legislativa, sobretudo tributária e financeira, dispõe de imediata eficácia, eis que “originária e institucionalmente assentada na Constituição Federal”. Por conseguinte, na ausência de lei complementar emanada da União com a disciplina de conflitos de competência, limitações à imposição tributária e discriminação dos tributos constitucionalmente previstos, com suas respectivas espécies, fatos geradores e bases de cálculo em respeito ao comando do art. 146, incs. I, II e III da Carta – não se terão por impedidos os demais entes de exercer sua competência legislativa na matéria, por força das “normas atributivas de poder dos arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156 e daquelas restritivas e proibitivas dos arts. 150, 151 e 152” (COSTA, 2016 p.44).

Costa (2016) ainda ressalva que, excepcionadas as hipóteses taxativas enumeradas pela Constituição no que respeita à instituição e à disciplina de determinados tributos mediante a aprovação de lei complementar federal, - a exemplo do empréstimo compulsório, do imposto sobre grandes fortunas e das exações advindas de competência residual - lei ordinária emanada do ente detentor de competência afigura-se suficiente para criar ou cuidar do regramento do tributo na respectiva esfera jurídica parcial, contanto que observados os ditames constitucionais e as eventuais normas gerais que versem sobre o assunto.

Do exposto, emerge que a redação do art. 6º do CTN, ao ser cotejada com os cânones da CRFB/1988, conserva sua atualidade, uma vez que, como mencionado acima, os dispositivos constitucionais atribuidores de competência tributária equivalem a normas originárias e de eficácia imediata, respeitados os limites dados pela própria Constituição (COSTA, 2016).

Analisada a competência tributária no âmbito da CRFB/1988, necessário proceder ao exame do papel desempenhado pela lei complementar em matéria tributária, a qual, igualmente norteadas pelos ditames do Texto Magno, mostra-se intimamente relacionada ao detalhamento das competências preliminarmente atribuídas pela Carta.

De acordo com Baleeiro (1998, p. 2), as limitações ao poder de tributar derivaram da Ciência das finanças, e nenhuma outra Constituição excede a

CRFB/1988 quanto ao zelo de reduzir às disposições jurídicas os princípios tributários. Para o autor, “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.

Segundo o ensinamento de Baleeiro (1998), a limitação não fica residida apenas no poder ativo de tributar, como também em não tributar situações de isenção, o autor ainda explica que:

A grande massa das imunidades e dos princípios consagradores na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (liberdade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal do Estado (imunidade recíproca entre os entes públicos estatais) (BALEIRO, 1998, p. 3).

Fato é que as limitações ao poder de tributar constituem a seção II do Capítulo I que trata do sistema tributário nacional presente no Título VI acerca da Tributação e Orçamento na CRFB/1988.

As limitações ao poder de tributar podem, ainda, sob uma perspectiva subjetiva do contribuinte, receber a classificação de direito fundamental ou garantia fundamental. Entretanto, conforme esclarecido por Machado (2012), não há na CRFB/1988, inserido por elementos textuais e gramaticais, a previsão de Direitos Fundamentais do Contribuinte de forma expressa.

Porém, o autor compreende que essa falta de previsão expressa não impede que o tema acerca do Direitos Fundamentais dos Contribuintes seja abordado e ganhe espaço progressivamente no discurso jurídico contemporâneo, bem como na doutrina e na jurisprudência. Ainda, Machado (2012) afirma que essa mudança de discurso decorre do próprio constitucionalismo contemporâneo, em que os Direitos Fundamentais exercem uma força normativa em todo ordenamento jurídico e que possuem posição de destaque no Estado Democrático de Direito:

A comparação entre as expressões registra uma mudança de perspectiva. Em lugar de enxergar a norma do ponto de vista do Estado, representada como limite (que conforma o exercício de uma competência), passa-se a vê-la também da perspectiva do contribuinte, para quem representa ou confere um direito subjetivo (MACHADO, 2012, p.15).

Além de ter ocorrida a modificação do discurso, houve também uma alteração no plano de eficácia das normas, visto que a eficácia dos direitos

fundamentais na ótica tributária ultrapassa as limitações negativas à norma de competência e abarca novos elementos ao debate.

De acordo com Machado (2012), existe ao menos 3 motivos para a alteração do discurso constitucional/tributário, que fora influenciado pelos direitos fundamentais, sendo eles:

(1) O movimento de publicização, afirmação dos direitos fundamentais e constitucionalização de todo o Direito e também discurso das limitações ao poder de tributar, em face do crescimento da carga tributária, especialmente a partir de 1990; (3) as variadas mudanças operadas no texto constitucional em matéria tributária – normalmente com vistas ao incremento da arrecadação –, o que obrigou o contribuinte a valer-se do principal, senão único, argumento admissível para enfrenta-las: a violação às cláusulas pétreas [...] (MACHADO, 2012, p.17).

Com base nessa visão, diversas ações foram ajuizadas com o intuito de questionar a garantia fundamental que baseia os direitos fundamentais do contribuinte, em detrimento de um discurso de mera limitação do exercício da competência tributária pelos entes federativos, trazendo a lume uma orientação jurisprudencial de reconhecimento dos direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal (STF). Para Freitas:

os princípios constitucionais tributários e as imunidades são formas de limitações impostas do Estado no exercício do poder de tributar, razão pela qual são reconhecidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Público (FREITAS, 2014, p. 13).

Contudo, tendo em vista que se trata de um direito fundamental, com status de cláusula pétrea, com fulcro no art. 60, §4º, IV, da CRFB/1988, questiona-se como ocorreria a estipulação de tais direitos, seriam normas-regras ou normas-princípios? A regra pressupõe, em alguns casos, o conflito, que demanda a invalidação ou cláusula de exceção para aplicação, bem como os princípios pressupõem colisões que demandam a aplicação do princípio precedente ao caso concreto, excepcionando-se a aplicação de outro princípio que seria o princípio cedente.

Por conseguinte, enquanto cláusula pétrea, esses direitos não poderiam ser suprimidos da CRFB/1988, pois assim dispõe o texto constitucional: “art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] §4º não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV – os direitos e garantias individuais” (BRASIL, 1988, s.p.).

Com base nos ensinamentos de Roque Carrazza (2013), entende-se que as normas veiculadas na CRFB/1988 não são todas igualmente importantes. Isso porque, enquanto alguns delas simplesmente estabelecem regras, outros veiculam princípios jurídicos que operam numa grande abstração ao norte do ordenamento jurídico. O autor também afirma que:

em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema (CARRAZZA, 2013, p.42).

Sistema, por outro lado, segundo Carrazza (2013, p. 43), corresponde ao "encontro organizado das partes que compõem o todo de modo que se apoiam mutuamente e estas se explicam pelo antigo". Ele aponta que os princípios consistem naquelas partes das quais surgem outros, e a completude do sistema o grau é enfatizado quando consiste em um número menor de princípios.

Sobre a necessidade de uma "linguagem principiológica" para os sistemas tributários, convém transcrever a lição de Alberto Nogueira, que assim se expressa sobre o tema:

As grandes e profundas mudanças que afetaram a sociedade, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, deixaram cada vez mais claro que apenas a tecnologia fiscal (e a ciência) não mais satisfazem as novas necessidades. Agora, sobretudo, para viabilizar a implantação de um Estado Democrático de Direito, é extremamente necessário o uso de linguagem principiológica com tecnologia para dotar os sistemas tributários de conteúdos compatíveis com a realidade daquele sistema (NOGUEIRA, 2008, p.125).

Os princípios jurídicos caracterizam-se por serem enunciados lógicos expressos e implícitos que, por sua grande generalidade, ocupam posições importantes no direito ao desempenharem um papel vinculante na compreensão e aplicação das normas jurídicas a eles relacionadas. No entanto, o conteúdo de tais normas não menciona diretamente sua natureza de regra ou princípio, portanto, cabe ao jurista reconhecê-lo enquanto estuda e, assim, dar continuidade à hierarquia (CARRAZZA, 2013).

Acerca da distinção entre regras e princípios, mister fazer menção ao "critério do conflito normativo", teorizado por Ronald Dworkin e Robert Alexy, sobre o qual assim discorre João Paulo Fanucchi de Almeida Melo:

[...] Para alguns, especialmente Dworkin e Alexy, o critério de conflito normativo pode ser um mecanismo inteligente para distinguir regras de princípios. Segundo os proponentes dessa teoria, havendo conflito entre as regras, uma delas é retirada e considerada inválida. Em caso de conflito de princípios, um deles vencerá, mas o considerado de menor peso não perderá sua validade (MELO, 2012, p.51).

Também deve ser notado que um princípio legal separado não é possível. Antes - e mesmo com a exigência legal de que “forme um todo completo, unificado e harmonioso” - está sempre vinculado a outros princípios e regras que asseguram o seu “equilíbrio e proporcionalidade” e confirmam o seu significado (CARRAZZA, 2013, p. 46).

No que tange especificamente aos princípios em matéria tributária e sua origem, ensina Misabel Derzi:

Os princípios básicos do sistema tributário, expressados pelo economista alemão Von Justi, e difundidos por Adam Smith em seu clássico *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (London, 1776), a saber, capacidade contributiva, certeza, comodidade e economicidade, já inspiram códigos e constituições por mais de duzentos anos, porque mesclam não só padrões mínimos de ética e de justiça, como de técnica e razoabilidade (DERZI, 1997, p.03).

Mello (2013) lembra que na Declaração dos Direitos Humanos e do Cidadão de 1791, alguns artigos já se referem a um direito baseado em determinados princípios, como os números 13 e 14 sobre igualdade, direitos civis, capacidade contributiva, a segunda confirma a oportunidade de participação do cidadão na administração pública e, na opinião do autor, recomenda a estrita adesão do poder público aos princípios da legalidade e tipicidade dos tributos. Veja o que dizem os artigos:

Artigo 13: Para a manutenção da força pública/máquina pública e das despesas públicas da administração é indispensável uma contribuição comum, igualmente repartida entre todos os cidadãos, em função de suas possibilidades.

Artigo 14: Todos os cidadãos têm o direito de verificar por si mesmos ou através de seus representantes a necessidade das contribuições públicas, de consentir livremente seus pagamentos e de determinar o percentual, o valor, a incidência e a duração destas contribuições (JAUME, 1989 apud MELLO, 2013, p. 42).

Nogueira (2008, p. 286-287) conclui com razão dos recursos copiados que “a tributação no pensamento revolucionário e humanista francês não era um atributo nas mãos do Estado, mas do cidadão. O Estado tornou-se uma ferramenta”.

Amaro (2012, p. 132) afirma que os princípios tributários não consistem em “simples propostas gerais sem regulamentação posterior para enfatizar sua concretude”, mas sim “propostas que atingem um grau de padronização praticamente completo”. No entanto, existem outros princípios que, segundo o especialista tributário, não atingem o mesmo nível normativo dos mencionados - por exemplo, trata-se da isonomia, da capacidade contributiva e da proibição de abusos tributários. impostos com efeito confiscatório. Amaro (2012) explica que usar essas declarações é mais difícil porque:

indicam o início, o começo do caminho, mostram o rumo a seguir; vale dizer, representam o “princípio” do caminho a ser trilhado, mas não indicam até onde se deve ir naquela direção sem correr o risco de dar a volta ao mundo e voltar ao ponto inicial (AMARO, 2012, p.132).

Tendo em vista a uniformização dos princípios constitucionais – novamente com base nos ensinamentos de Carrazza (2013) – eles exigem estrito cumprimento até porque o descumprimento deles, por sua abrangência mais ampla, acarretará consequências ainda mais nefastas para o ordenamento jurídico do que o cumprimento, de outro modo, da regra constitucional.

Ressalte-se, como lembra Amaro (2012), que os dispositivos constitucionais relativos à limitação do direito de tributar contêm tanto princípios que fortalecem os direitos fundamentais do cidadão, como o direito à segurança jurídica, que é protegido por certos princípios constitucionais que não sejam de natureza exclusivamente fiscal, como a legalidade, e princípios que garantam os direitos inerentes aos contribuintes ou cidadãos como contribuintes. Tais são os princípios da solvência e da supremacia do direito tributário, que são tipicamente declarações fiscais.

Também é importante enfatizar a existência de princípios indiretos. Como lembra o especialista tributário, sua normatividade não é reduzida pelo fato de não estarem explicitamente no ordenamento jurídico. Por exemplo, o princípio da boa-fé, bem como outras afirmações relativas ao orçamento, à organização da economia e outras, que, apesar de problemas específicos, produzem efeitos no direito tributário (AMARO, 2012).

As normas constitucionais, especialmente as tributárias, só são válidas depois de confrontadas com os princípios constitucionais, de modo que sua presença só é válida para o contribuinte se se mostrar compatível com as normas

federais. constituição (CARRAZZA, 2013). Nesse norte, valiosa é a observação de Derzi:

A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais) (DERZI, 1997, p.14).

Na mesma passagem ele explica que os efeitos produzidos pelos princípios e pela imunidade são semelhantes, pois ambos têm o poder de limitar o poder tributário. No entanto, a cultura jurídica brasileira geralmente separa essas duas categorias, apesar da semelhança em seus efeitos.

Além disso, segundo as lições do autor, a imunidade é uma “regra excepcional” que só pode ser entendida em conexão com uma regra que mostra a capacidade de tributar, o que limita seu alcance em “lógica e temporalmente inconsistente”. Assim, a reivindicação de imunidade às vezes expressa logicamente decorre de um certo princípio subjacente. O argumento ilustra a imunidade mútua, decorrente do princípio federal, e a imunidade das instituições educacionais e sociais sem fins lucrativos, decorrente do princípio da capacidade contributiva (DERZI, 1997, p. 15).

Apesar da possibilidade de delinear os princípios básicos da imunidade, nem todos eles conduzem à sua existência, e isso, como observa Derzi (1997), torna-se a diferença doutrinária e jurisprudencial entre um e outro. Vários princípios limitam o direito imposto com base no fato de que o exercício do direito requer o cumprimento de certos requisitos ou critérios orientadores. Nas palavras da tributarista,

Legalidade, supremacia, retroatividade são princípios, mas "imunidades" não derivam deles. Não afirmamos que somos todos "imunes" de impostos por ordem executiva, nem que somos "imunes" de leis retroativas. Isso porque tais princípios são diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou substantiva para a criação de normas jurídicas, cuja observância conduz ao correto exercício do direito imposto. [...] Portanto, ditando a finalidade e a compreensibilidade do sistema, os princípios podem invocar a regra da imunidade ou, inversamente, o poder tributário, e indicar as condições ou requisitos do imposto de uso adequado. limitar ou expandir o direito de tributar (DERZI, 1997, p.15).

Assim, “normas de princípios”, como o princípio federal, fornecem a base para “normas possuidoras de poder, normas que negam poder”, como imunidades decorrentes de alguns desses princípios, e ainda “os requisitos do exercício

adequado (válido) de poder”, como legalidade, supremacia e princípios de igualdade (DERZI, 1997, p. 17).

Martins (1998) ensina que sendo a imposição do imposto uma norma de repúdio social baseada na teoria da onerosidade excessiva, adotam-se princípios característicos das áreas onde os direitos são limitados, como a tipicidade fechada, a legalidade e a reserva da lei formal, que exige o uso da boa retrospectiva e a proibição da analogia e da interpretação ampla prejudicial. Segundo o autor, tais instrumentos são “técnicas exegéticas especiais para proteger o cidadão contra a idolatria do Estado” (MARTINS, 1998, p. 154).

Defende Martins (1998) que, por este motivo, deve a imposição de tributos vincular - se os seguintes princípios fundamentais, que, uma vez acatados, poderão ensejar que as normas de direito positivo se aproximem das de direito natural:

42. Os dois primeiros princípios são de natureza estrutural, quais sejam o da capacidade contributiva e o da redistribuição de riquezas, ambos afetos a uma política tributária voltada para a justiça da tributação.

43. Os dois princípios seguintes são de natureza formal, quais sejam o da legalidade e da tipicidade da tributação, colocados como simples garantias daqueles que sofrem a relação de imposição e na lei encontram sua única segurança.

44. Os princípios da igualdade genérica e da desigualdade seletiva têm características estruturais e formais, porque, visando a justiça da tributação, são também instrumentalizados a nível de proteção do sujeito obrigado à prestação da exigência imposta.

45. Os princípios da inter-relação espacial e da imposição igualitária, por outro lado, representam princípios de pressão salva guardadores do sujeito passivo da imposição tributária, com condições de usufruir de sua capacidade de escolha do sistema tributário espacialmente mais favorável à sua sujeição.

46. Por fim, os princípios do tríplice função integrativa e do superior interesse nacional compõem soluções estruturais e formais, que devem reger a imposição tributária (MARTINS, 1998, p.155).

Derzi (1997) lembra que certos princípios - como a separação de poderes, o direito ao devido processo legal, o direito à liberdade, igualdade, segurança e propriedade no art. 5º da Constituição e a forma federal – permanecem como grandes diretrizes das quais derivam os limites do poder tributário expressamente contidos na Carta dos Direitos Fundamentais.

Existem também princípios implícitos que, comprovados doutrinariamente e jurisprudencialmente, não limitam precisamente esse poder - por exemplo, a supremacia do interesse público sobre a vida privada, a economia e a praticidade - embora tenham uma função equilibrada. e restrições de equilíbrio. Podem ainda

incluir outros princípios implícitos, como a proibição de administração e tributação excessivas, e a abertura, legitimidade e moralidade das ações administrativas por meio das quais essa cobrança ocorre. Como o autor apontou, eles são tão eficazes e influentes por causa de outros princípios no nível constitucional (DERZI, 1997).

Assim, fica claro que os princípios constitucionais da tributação - direta ou indireta - e os princípios que não são tipicamente fiscais, mas que regem, em última análise, o uso dos primeiros regem toda a legislação tributária, portanto, também devem ser seguidas ao emitir e aplicar regulamentos ilegais.

Pelo mesmo motivo, não pode ser descurada a sua utilização no planejamento da política fiscal, bem como na relação entre o Ministério das Finanças e o contribuinte. Assim, na formulação dessas políticas e na implementação dessas relações, devem ser rigorosamente observados pressupostos como a legalidade, a isonomia, a supremacia da regra tributária, a capacidade contributiva e a proibição do uso do imposto confiscável. Em outras palavras, o poder público não deve prescindir da aplicação de tais instruções não apenas no conteúdo das normas conflitantes com a constituição e na resolução de demandas judiciais e administrativas, mas também em sua política tributária e questões correlatas por si, devidamente representados por autoridades e agricultores, juntamente com os contribuintes.

Uma vez abordado os principais aspectos constitucionais, a despeito da tributação, passar-se-á a análise do ITCMD, tema central desta pesquisa.

2.1 DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)

O ITCMD é um imposto de competência estadual previsto no inciso I e § 1º do art. 155 da CRFB/1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
§ 1º O imposto previsto no inciso I:
I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;
II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

c) IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. (BRASIL, 1988, s.p.).

O imposto também é enunciado nos arts. 35 a 42 do CTN. Consoante o art. 38 desse normativo, sua base de cálculo levará em conta o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Cabe ressaltar que a base de cálculo é calculada sobre o valor dos bens na data da avaliação (Súmula 113 do STF).

O contribuinte do imposto examinado é qualquer das partes na operação tributária, levando em conta o exposto em lei (art. 42 do CTN). No que concerne ao ITCMD, cada herdeiro será contribuinte somente da parte relativa ao quinhão que lhe cabe. Cassone (2018, p. 408) esclarece que “o ITCMD somente incide sobre o valor de bens ou direitos transmitidos nos termos da lei civil.”

Quanto ao fato gerador desse imposto, Alexandre (2017, p. 691, grifo do autor) infere que “[...] pode-se afirmar que o fato gerador do ITCMD é a transmissão, por causa mortis ou por doação, de quaisquer bens ou direitos.” É o momento da morte que determina a legislação a ser aplicada quanto ao lançamento do ITCMD, de modo que o imposto é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão (Súmula 112 do STF).

Vale salientar que a efetivação do fato jurídico tributário (fato gerador ou fato imponible) enseja a aplicação do mandamento previsto na lei. Para auxiliar a compreensão do estudo que se segue, faz-se apropriado pontuar o conceito de hipótese de incidência. Para Ataliba (2009):

A h.i. [hipótese de incidência] é a expressão de uma vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada (conceito legal), genérica e hipotética. Fato imponible é um fato efetivo, localizado concretamente - porque acontecido, ocorrido - no tempo e no espaço e revestido de características individuais e concretas (ATALIBA, 2009, p. 75).

Conforme imperativo constitucional (art. 155, §1º, IV da CRFB/1988), as alíquotas máximas do ITCMD serão fixadas pelo Senado Federal. Atualmente a alíquota máxima aplicada é de 8% (Resolução do Senado Federal nº 9 de 05/05/1992). Todavia, legislação estadual específica pode determinar a variação das alíquotas entre os Estados, sempre respeitando a maior aplicada.

2.1.1 Progressividade do ITCMD

Esta seção traz uma abordagem generalista acerca das discussões doutrinárias e jurisprudenciais que acabaram por afirmar a progressividade das alíquotas aplicadas pelos Estados para esse imposto. No que respeita ao ITCMD, estabelece a Resolução 9/1992, do Senado Federal:

Art. 1º. A alíquota máxima do Imposto de que trata a alínea a inciso, I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992. Art. 2º. As alíquotas dos Impostos, fixados em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber nos termos da Constituição Federal (BRASIL, 1992, s.p.).

Vale ressaltar a diferença entre tributos de incidência pessoal e aqueles de caráter patrimonial. Segundo essa classificação doutrinária, impostos pessoais consideram particularidades que envolvem a pessoa do contribuinte. Já os impostos reais seriam aqueles que focam na matéria tributável. Amaro (2014, p. 73, grifo do autor) explica que essa divisão pondera a dominância de atributos subjetivos ou objetivos na composição do fato gerador. Para o autor “se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), ele se diz pessoal. Real será o tributo que ignore esses aspectos.” Ainda sobre essa diferenciação, notável expor a lição de Ataliba:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto). São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. (ATALIBA, 2009, p. 125).

À face do exposto, o ITCMD se enquadra na categoria dos chamados impostos reais. Ademais, a expectativa de aplicação de alíquotas progressivas para o esse imposto avalia sua finalidade precipuamente fiscal. Calmon elucida que:

[...] a tributação sempre tem dois objetivos: o fiscal e o extrafiscal. Se diz fiscal o tributo quando o objetivo é arranjar dinheiro para os usos normais do Tesouro. Se diz extrafiscal o tributo quando o seu objetivo é outro que não a da simples arrecadação com o fito de arranjar receitas (CALMON, 2018, p. 31).

Tendo em mente a falta de cunho contraprestacional dos impostos e levando em conta as classificações doutrinárias acima expostas, Miguel (2011, p. 6) conclui que “partindo-se desta premissa, que classifica o ITCMD como um imposto real, resta claro, portanto, não ser possível se observar o princípio da capacidade contributiva na quantificação desta exação tributária.” O autor citado considerou inaplicável a admissão de progressividade fiscal para os impostos reais, já que não é possível compatibiliza-los com o princípio da capacidade contributiva.

O posicionamento de alguns doutrinadores contra a possibilidade de progressividade do ITCMD leva em conta o entendimento da Corte Maior a respeito do ITBI, que estabelece a impossibilidade de alíquotas progressivas (Súmula 656 do STF). Nesse sentido, ressaltava-se que impostos de natureza real não poderiam ser progressivos e que a Constituição da República não indicava explicitamente a aplicabilidade do princípio da progressividade relativamente ao ITCMD.

Entretanto, o STF posicionou-se de modo divergente na decisão do Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul (RE 562.045/RS). Ficou superado o entendimento de que imposto real não pode ser progressivo e de que sem expressa previsão constitucional não pode haver progressividade. O relatório do Ministro Lewandowski “sustenta, em suma, que inexistente vedação constitucional à progressividade do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de bens ou direitos, ainda que se trate um tributo de natureza real” (BRASIL, 2013, s.p.). Claramente houve suplantação do posicionamento anteriormente predominante, permitindo-se a variação de alíquotas do ITCMD respeitado o teto fixado pelo Senado Federal.

Seguindo esse entendimento e afirmando a viabilidade da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade para o ITCMD, o Ministro Aurélio, relator no Agravo Regimental no RE 542.485/RS, ao discutir a matéria exposta no art. 145, §1º, CRFB/1988 pondera que “o alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto” (BRASIL, 2013, s.p.). Com

esse entendimento o Ministro firmou posição favorável sobre a constitucionalidade da progressividade do ITCMD.

A referida interpretação dada pelo STF permitiu aos estados estabelecer tributação progressiva de impostos reais, possibilitando aumento da carga tributária para os herdeiros ou donatários. No âmbito de determinado ente federado, lei estadual ou distrital definirá qual alíquota do ITCMD será aplicada, respeitando a alíquota máxima estabelecida por resolução do Senado Federal.

2.1.2 Alíquotas aplicadas no Brasil

No Direito Tributário brasileiro, a alíquota é a matéria submetida ao regime de legalidade, integrando a estrutura do cálculo de incidência. Unida à base de cálculo, a alíquota dá a composição numérica da dívida, determinando o valor que deve ser pago pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador (SABBAG, 2019).

Em 05 de maio de 1992, o Senado Federal editou a Resolução nº 9, a qual definiu que a alíquota máxima do ITCD seria de 8%, com vigência a partir de 1 de janeiro do mesmo ano. Determinação essa que, em obediência ao princípio constitucional da anterioridade, só teve efeitos práticos no exercício do ano de 1993. Como em relação a todos os tributos, fica a cargo do titular da competência a definição da alíquota (ou das alíquotas), mediante qual (quais) se efetua a apuração do valor do imposto a pagar.

De acordo com o art. 155, §1º da CRFB/1988, há uma divisão de competência entre os bens imóveis (inc. I) e os bens móveis (inc. II). Em relação aos bens imóveis e seus respectivos direitos, a competência para cobrar o ITCD pertence ao Estado no qual estiver localizado o imóvel ou ao Distrito Federal, tanto nas transmissões causa mortis quanto nas doações.

Nesse sentido, o art. 41 do CTN, em consonância com a regra constitucional, dispõe que: “Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro” (BRASIL, 1966, s.p.).

O Estado pioneiro na aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD foi o Rio Grande do Sul, por meio da Lei Estadual 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Esta lei foi objeto de estudo no RE 562.045/RS¹, que teve repercussão geral admitida.

Referente às alíquotas cobradas, cita-se o estado do Ceará a título de exemplificação, o qual, nos termos do art. 16, incs. I e II da Lei estadual nº 15.812/2015:

Art. 16. As alíquotas do ITCD, considerando-se o valor da respectiva base de cálculo, são:

I - nas transmissões *causa mortis*: a) 2% (dois por cento), até 10.000 (dez mil) Ufirces; b) 4% (quatro por cento), acima de 10.000 (dez mil) e até 20.000 (vinte mil) Ufirces; c) 6% (seis por cento), acima de 20.000 (vinte mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufirces; d) 8% (oito por cento), acima de 40.000 (quarenta mil) Ufirces;

II – nas transmissões por doação: a) 2% (dois por cento), até 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces; b) 4% (quatro por cento), acima de 25.000 (vinte e cinco mil) e até 150.000 (cem mil) Ufirces; c) 6% (seis por cento), acima de 150.000 (cinquenta mil) e até 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufirces; d) 8% (oito por cento), acima de 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufirces; (BRASIL, 2015, s.p.).

Visando apontar as diferenças nas alíquotas aplicadas para o ITCMD entre os Estados e o Distrito Federal, apresenta-se um estudo expositivo e comparado.

A investigação parte da apresentação dos Estados brasileiros que ainda aplicam alíquota única para o ITCMD. A Tabela 1, à seguir, mostra que 6 (seis) entes não aderiram a sistemática progressiva na cobrança do imposto.

¹ Por maioria dos votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) proveu o Recurso Extraordinário (RE) 562045, julgado em conjunto com outros nove processos que tratam da progressividade na cobrança do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD). O governo do Rio Grande do Sul, autor de todos os recursos, contestou decisão do Tribunal de Justiça do estado (TJ-RS), que entendeu inconstitucional a progressividade da alíquota do ITCD (de 1% a 8%) prevista no artigo 18, da Lei gaúcha 8.821/89, e determinou a aplicação da alíquota de 1%. O tema tem repercussão geral reconhecida. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013).

Tabela 1 - Estados com alíquota única para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

Estado	Legislação Aplicável	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação
Amazonas	Lei Complementar (LC) 19, de 29 de dezembro de 1997 (artigo 119).	2%
Espírito Santo	Lei 10.011, de 20 de maio de 2013 (artigo 12).	4%
Minas Gerais	Lei 14.941, de 29 de dezembro de 2003 (artigo 10).	5%
Paraná	Lei 18.573/2015, 30 de setembro de 2015 (artigo 22).	4%
Roraima	Lei 059, de 28 de dezembro de 1993 (artigo 79).	4%
São Paulo	Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000 (artigo 16).	4%

Fonte: Elaborado a partir de dados da LC 19/1997, Lei 059/1993, Lei 10.705/2000, Lei 14.941/2003, Lei 10.011/2013 e Lei 18. 573/2015.

Relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, por sua vez, a cobrança de ITCD compete aos Estados em que se processar o inventário ou o arrolamento, ou ao Distrito Federal, em se tratando de transmissões causa mortis; ou ao Estado onde o doador tiver domicílio ou ao Distrito Federal, em se tratando de doações.

À seguir encontram-se descritos os fatos geradores do ITCD. Ocorrendo alguma dessas situações, haverá incidência do imposto:

a) Transmissão por herança: O ITCMD é lançado quando ocorre a transmissão de bens de uma pessoa falecida para seus herdeiros legais ou beneficiários designados em testamento.

b) Doações: O ITCMD é lançado quando há a transferência de bens ou direitos por meio de doação, ou seja, quando uma pessoa entrega voluntariamente um bem a outra sem receber nada em troca.

c) Adiantamento da legítima: O adiantamento da legítima ocorre quando um dos herdeiros recebe antecipadamente parte de sua quota na herança. Nesse caso, o ITCMD pode ser lançado sobre o valor adiantado.

d) Doação de usufruto: Se uma pessoa doa o usufruto de um bem, ou seja, o direito de usufruir e obter os frutos desse bem, sem transferir a propriedade, o ITCMD pode ser lançado.

e) Doações entre cônjuges ou companheiros: Em algumas legislações estaduais, as doações feitas entre cônjuges ou companheiros podem ser isentas do ITCMD, mas em outros casos pode haver a incidência do imposto.

Quanto ao lançamento do imposto, as modalidades são: de ofício (feitas pelo próprio Fisco); por declaração (contribuinte apresenta os fatos e o Fisco avalia e quantifica o imposto, é o caso do ITCD e do ITBI); ou por homologação (contribuinte apresenta os fatos e já os classifica, como no caso das notas fiscais, declaração de IR, etc).

Por fim, encerrando a seção e também o segundo capítulo, afirma-se que a CRFB/1988 determinou de modo parcial as regras de competência do imposto sobre transmissão causa mortis e doações. Isto porque, no art. 155, §1, III, determinou que nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou que o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior ou teve seu inventário lá processado, a competência será instituída por lei complementar, a qual nunca existiu em nosso ordenamento jurídico.

Para Soares (2006, p.150), “os Estados, observados os preceitos constitucionais, podem se valer da competência legislativa plena prevista no art. 24 §3º, do da Constituição”.

Expostas as principais exposições referentes ao ITCMD, passa-se à análise deste imposto na sucessão, dando-se ênfase ao momento para o recolhimento do ITCMD.

3 O ITCMD NA SUCESSÃO

Este capítulo analisa o ITCMD na sucessão, dando-se ênfase ao momento para o lançamento do ITCMD. Inicia trazendo uma breve exposição sobre os processos de inventário e as controvérsias normativas.

3.1 OS PROCESSOS DE INVENTÁRIO E AS CONTROVÉRSIAS NORMATIVAS

Pelo princípio da *saisine*, desde a abertura da sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se aos sucessores. Vem expresso no artigo 1.784 do Código Civil, que dispõe: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” (BRASIL, 2002, s.p.). Segundo Donizetti (2017), com a morte, a transmissão é automática, efetivando-se *ipso iure* para os herdeiros. Dessa forma, a propriedade e a posse dos bens herdados transferem-se imediatamente, pelo simples fato morte, aos herdeiros legítimos e testamentários, independentemente da abertura do inventário.

Vale ressaltar que o mesmo não ocorre quando se trata de legatários, pois a estes somente é transferido o direito, cabendo aos herdeiros entregar a posse dos bens legados (arts. 1.923, § 1º, e 1.934, CC).

A abertura da herança é o momento em que se inicia o processo de divisão dos bens deixados pelo falecido entre seus herdeiros. Esse processo pode ser iniciado judicialmente, por meio de um inventário, ou extrajudicialmente, por meio de escritura pública de inventário e partilha, nos casos em que não há litígio entre os herdeiros e que todos os herdeiros sejam maiores e capazes (NADER, 2018).

Durante a abertura da herança, é necessário verificar quem são os herdeiros legais do falecido, ou seja, aqueles previstos em lei que têm direito a receber parte da herança. Além disso, é preciso fazer um levantamento de todos os bens deixados pelo *de cujus*, como imóveis, veículos, contas bancárias, investimentos, entre outros.

Com base nessa avaliação, é possível definir qual será a proporção da herança que cada herdeiro irá receber, de acordo com as regras estabelecidas pela legislação em vigor. Em seguida, é feita a partilha dos bens, ou seja, a divisão dos

mesmos entre os herdeiros de acordo com as proporções estabelecidas (SAFRAIDER, 2022).

Antes da partilha dos bens deixados pelo falecido, é necessário quitar todas as dívidas do espólio, inclusive as fiscais. Isso porque os herdeiros só podem receber a parte da herança que lhes cabe após o pagamento de todas as obrigações deixadas pelo falecido nos termos do disposto no art. 192 do CTN: “Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas” (BRASIL, 1966, s.p.).

As dívidas do falecido devem ser levantadas durante o processo de abertura da herança, para que seja possível identificar a existência de débitos pendentes e providenciar a sua quitação. É importante esclarecer que as dívidas devem ser quitadas com o próprio patrimônio do espólio e, somente o que restar, após o pagamento de todos os débitos, será partilhado entre os herdeiros. Se nada sobrar, nada se herda e as dívidas não se transmitem aos sucessores. Nesses termos, caso fique demonstrado, que os herdeiros “ocultaram” dívidas e partilharam direto os bens, estes poderão ser chamados a responder pessoalmente aos credores, mas sempre até o limite do quinhão que coube a cada um, nos termos do art. 1.997 do CC. (SAFRAIDER, 2022).

Assim, é importante que o inventariante do espólio, que é responsável por administrar os bens deixados pelo falecido durante o processo de abertura da herança, esteja atento às dívidas e obrigações fiscais e providencie sua quitação antes da realização da partilha dos bens entre os herdeiros.

O ITCMD é um tributo estadual que incide sobre a transferência de bens imóveis e móveis por herança ou doação. No processo de inventário, o pagamento do ITCMD é uma das obrigações que devem ser cumpridas antes da conclusão da partilha dos bens.

No caso do inventário judicial, o pagamento do ITCMD é feito após a avaliação dos bens do espólio, mas antes da homologação da partilha pelo juiz. O valor do imposto é calculado com base na avaliação dos bens e nas alíquotas previstas pela legislação estadual.

Após o cálculo do valor do imposto, é necessário emitir a guia de recolhimento e efetuar o pagamento do ITCMD. Com o comprovante de pagamento em mãos, é possível dar prosseguimento ao processo de partilha dos bens. É

importante lembrar que, em alguns casos, é possível obter descontos ou isenções no pagamento do ITCMD, de acordo com as regras estabelecidas pela legislação estadual (VELOSO, 2015).

A Lei nº 11.441/2007, além de prever a possibilidade de ser realizada a separação e o divórcio em cartório, inovou também ao admitir a partilha e o inventário administrativo ou extrajudicial, quando presentes certos requisitos. Assim como o divórcio e a separação, a única forma de requerer sua abertura, até então, era judicialmente. Atualmente não mais subsiste a exclusividade do procedimento judicial de inventário.

Além disso, ainda que já exista processo judicial de inventário em curso, é facultado aos interessados, desde que implementados os requisitos exigidos, pedir a desistência do processo judicial para a sua promoção pela via extrajudicial (SAFRAIDER, 2022).

No caso do inventário extrajudicial, o pagamento do ITCMD é realizado antes da lavratura da escritura pública de inventário e partilha. Para isso, é necessário apresentar a Declaração de Informações sobre a Transmissão de Bens (DIT) à Secretaria da Fazenda do Estado onde está situado o imóvel ou o maior patrimônio deixado pelo falecido, declarando os bens a serem partilhados e o valor dos mesmos (AMORIM; OLIVEIRA, 2020).

Com base nas informações apresentadas na DIT, é possível calcular o valor do imposto devido e emitir a guia de recolhimento do ITCMD. Após o pagamento do imposto, é possível lavrar a escritura pública de inventário e partilha, que deverá ser assinada por todos os herdeiros e pelo tabelião responsável pelo ato (SAFRAIDER, 2022).

Cabe lembrar que, para a realização do inventário extrajudicial, é necessário que todos os herdeiros sejam maiores e capazes, estejam de acordo com a partilha dos bens e não exista qualquer litígio em relação ao inventário. Além disso, é importante que não haja testamento deixado pelo falecido e que a totalidade dos bens esteja localizada no Brasil.

Existe uma divergência referente ao momento do pagamento do ITCMD no processo de inventário. Aqueles que defendem o pagamento prévio do ITCMD argumentam que essa medida é necessária para garantir a arrecadação do imposto e evitar a sonegação fiscal. Já aqueles que defendem o pagamento posterior argumentam que essa medida facilita o processo de inventário, reduzindo os custos

e o tempo necessário para a conclusão do procedimento (AMORIM; OLIVEIRA, 2020).

Essa divergência de normas pode gerar impasses entre os herdeiros e o Fisco, especialmente quando os bens deixados pelo falecido estão situados em Estados diferentes ou quando há discordância entre as partes quanto ao momento do pagamento do imposto.

3.2 O ITCMD NA SUCESSÃO

Depois de processada a lista, que se caracteriza pela autorização dos herdeiros, notificação do executor testamentário, inventário dos bens, entre outras providências especiais, chega o momento da distribuição. É uma entrega da herança de ambas as partes.

Partilha na lei brasileira não significa a criação de propriedade por transferência hereditária, mas a notificação de transferência. O processo é regulado pelos artigos 1.991 a 2.027 do CC/2002 e pelos artigos 647 a 658 do CPC/2015 e consiste em várias etapas: pedido de quinhões, deliberação do juiz, esboço de partilha, prazo para declaração, auto de partilha, julgamento, trânsito em julgado, extração do formal entre outros (AMORIM; OLIVEIRA, 2020).

O imposto sobre herança é um dos mais antigos da história e já encontrava previsão desde a Constituição de 1934 (artigo 8º, I, b, e II, §4º, CF/1934). Com a Constituição de 1988, surgiu a distinção entre o imposto de transmissão por atos onerosos entre vivos e o imposto sobre transmissão causa mortis e doação incidente sobre quaisquer bens e direitos. De competência dos Estados e do Distrito Federal, o ITCMD incide na sucessão hereditária sobre todos os bens ou direitos, móveis ou imóveis, que compõe a universalidade de bens do espólio e é de responsabilidade do herdeiro. Previsto no artigo 155, inciso I, do texto constitucional, o imposto segue o disposto nos artigos 35 a 42 do CTN (Lei nº 5.172/66) e regulamentação específica de cada Estado da Federação.

Ressalte-se que, em relação à transmissão de bens ou bens imóveis por herança, o ITCMD deve ser pago em favor do Estado onde se encontra o imóvel (art. 41 do CTN). Ao lidar com bens móveis, o país onde o inventário foi feito é responsável pelo imposto. O cálculo é feito com base no valor de mercado dos bens

e direitos transmitidos (exceto o valor correspondente à meação, que é declarado pelo testador com o consentimento dos restantes herdeiros ou legalmente determinado sempre que não tenha sido efetuada uma reavaliação fora da repartição de finanças do estado.

Com relação ao prazo adequado para o recolhimento do imposto de transferência causa mortis, surge um dilema a partir da leitura do artigo 192 da Lei Tributária Nacional. Como mostra o artigo, uma decisão sobre a divisão da propriedade do inventário não poderia ser tomada sem o pagamento de todos os impostos relacionados à propriedade.

Aqui é importante distinguir entre imposto pelos herdeiros e imposto devido pelo espólio. Destaque-se que o dispositivo legal foi utilizado como diretriz para obrigar os herdeiros ao pagamento do adiantamento do ITCMD.

Da mesma forma, a Resolução nº 35 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) regulamenta questões relativas a divórcios, inventário e distribuição no âmbito dos serviços notariais e de registro. O art. 15 estabelece que o imposto sobre transações deve ser pago antes da assinatura do documento. Em relação ao inventário extrajudicial, só poderia ser lavrado documento público após o recolhimento do ITCMD.

Em contraste com a necessidade de pagamento antecipado de impostos, o procedimento de inventário iniciado pelo art. 659, §2º, e 662, §2º, do CPC/2015 é dividido em etapas. Com a nova versão da norma processual, é possível aceitar a correspondente distribuição formal antes do pagamento do imposto causa mortis de transmissão.

Esta importante reforma substitui o §2º, do art. 1.031 do CPC/1973, que exigia a notificação prévia do fisco como condição para a decisão que confirmasse a distribuição. De fato, como se verá adiante, o CPC/2015 especifica que, no caso de inventário, deve-se primeiro tomar uma decisão de divisão e só então a Fazenda Pública será solicitada a se declarar.

Além da apuração prevista no CPC/2015, a instauração e cobrança do ITCMD dependem do correto cumprimento do valor remetido. Portanto, faz sentido recolher o imposto apenas quando a distribuição for confirmada – quando for determinado o valor exato a ser transferido para cada herdeiro – e a comprovação.

Mesmo antes do CPC/2015, a legislação brasileira tinha meios para permitir o pagamento do ITCMD de imóveis mediante autorização. Como no caso da Lei nº

6.858/1980, que permite o saque de depósitos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e do fundo de investimento PIS-PASEP. Ao mesmo tempo, nem sempre os valores estão disponíveis na contabilidade, ou no caso de autorização para venda de bens, o procedimento nem sempre é favorável ou rentável financeiramente para os herdeiros, o que aumentou a morosidade do processo judicial.

Além disso, como a herança passa automaticamente no momento de sua abertura, é possível controlar o fato gerador do ITCMD para cada herdeiro separadamente para cada motivo de herança apenas durante a distribuição.

Finalmente, como cada herdeiro é responsável apenas por sua parte do imposto tributável, não é admissível a exigência de certidão oficial de aceitação da emissão divisional mediante pagamento integral pelo ITCMD. Desta forma, o príncipe herdeiro, que pode pagar a sua parte do imposto, fica também impedido de receber a declaração do seu património e de exercer livremente os direitos relativos ao seu património.

3.2.1 O momento para o recolhimento do ITCMD

Apesar da utilização genérica do termo inventário, o procedimento é composto por duas etapas principais, quais sejam a descrição dos bens (ato de inventariar) e a atribuição dos quinhões aos respectivos herdeiros (partilha). Nesse prisma, a partilha representa a finalidade do processo sucessório, sendo a complementação do inventário através da distribuição dos bens que compuseram o espólio entre os sucessores, legítimos ou testamentários (AMORIM; OLIVEIRA, 2020).

A partilha deve ser judicial, quando houver testamento, divergência entre os herdeiros ou incapazes, ou pode se dar na via extrajudicial, quando herdeiros maiores, capazes e concordes, ainda com testamento, desde que já registrado. Havendo um só herdeiro, todos os bens serão a ele adjudicados sem partilha. O processo judicial de inventário, via de regra², encerra com o trânsito em julgado da sentença que julgou a partilha ou adjudicação, momento em que os bens são

² Há processos de inventários em que não ocorre a partilha ou adjudicação, como quando os herdeiros não têm interesse ou quando as dívidas ultrapassam o valor da herança.

distribuídos entre os herdeiros e estes recebem o formal de partilha. Quando houver consenso entre os herdeiros, nos casos de arrolamento, não haverá o julgamento da partilha pelo magistrado e sim a homologação da partilha acordada entre as partes (PACHECO, 2018).

Após o trânsito em julgado da sentença que determina ou homologa a partilha será emitido o formal de partilha. Trata-se do documento constitutivo do quinhão da herança que toca a cada herdeiro, constando o termo do inventariante e título dos herdeiros, avaliação dos bens de cada quinhão, pagamento dos quinhões, quitação dos impostos e a sentença. Caso o quinhão não exceda cinco salários-mínimos, não será emitido formal de partilha e sim certidão de pagamento. Havendo apenas um herdeiro, o formal de partilha será substituído pela carta de adjudicação (AMORIM; OLIVEIRA, 2020).

O termo alvará adota diferentes conceitos jurídicos a depender do ramo do direito estudado, sempre remetendo a autorizações conferidas pelo poder público aos interessados. Dentro do processo de inventário, é possível identificar mais de uma espécie de alvará, sendo eles incidentais, apensos e independentes³. Quanto ao termo alvará utilizado no artigo 659, §2º, do CPC/15, esse faz referência aos alvarás judiciais de pagamento dos bens e rendas abrangidos no formal de partilha, na prática processual é frequentemente incluído no texto do próprio formal de partilha.

A divergência jurisprudencial sobre em que momento deve ser recolhido o ITCMD será abordada no próximo capítulo.

³ Os alvarás incidentais são pedidos de levantamento de depósitos, alienação, recebimento ou permuta de bens, em momento prévio à conclusão do inventário ou arrolamento. Os alvarás apensos são aqueles processados nos autos, requeridos por terceiros e distribuídos por dependência - como o pedido de outorga de escritura de imóvel compromissado à venda pelo autor da herança. Os alvarás independentes são emitidos em situações que dispensam o inventário ou o arrolamento, descritas na Lei 6.858/80 e no Decreto 85.845/81: quantias devidas a qualquer título pelos empregadores a seus empregados, em decorrência da relação de emprego; quaisquer valores devidos, em razão do cargo ou emprego, pela União, Distrito Federal, Territórios, Municípios e suas Autarquias, aos respectivos servidores; saldos das contas individuais do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e do Fundo de Participação PIS-PASEP; restituições relativas ao imposto sobre a renda e demais tributos recolhidos por pessoas físicas; saldos de contas bancárias, saldos de Cadernetas de Poupança e saldo de contas de Fundos de Investimento, desde que não ultrapassem o valor de 500 ORTNs não existam outros bens sujeitos a inventário (AMORIM; OLIVEIRA, 2020, p. 468)

4 O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

Este capítulo aborda os casos recentemente julgados no STJ e que referem-se ao momento em que deve ser pago o ITCMD, se antes ou após a partilha.

4.1 OS PROCESSOS DE INVENTÁRIO E AS CONTROVÉRSIAS NORMATIVAS

Inicialmente destaca-se que o pagamento do ITCMD não é o mesmo que a quitação fiscal do espólio. A quitação fiscal do espólio refere-se ao cumprimento das obrigações fiscais do falecido e do seu patrimônio. Durante o processo de inventário, é necessário realizar o levantamento e o pagamento de todas as dívidas fiscais pendentes, como o imposto de renda e o IPVA, entre outros tributos devidos pelo autor da herança até a data do seu falecimento. Essa quitação fiscal é essencial antes da partilha dos bens, garantindo que o espólio esteja em conformidade com suas obrigações tributárias (AMORIM; OLIVEIRA, 2020).

Já a quitação do ITCMD pelos herdeiros é referente ao pagamento do imposto estadual devido sobre a transmissão dos bens herdados. O ITCMD incide sobre a transferência de bens por herança ou doação, e os herdeiros são responsáveis pelo seu pagamento. O valor do ITCMD é calculado com base na avaliação dos bens e nas alíquotas estabelecidas pela legislação estadual. Após o pagamento do imposto, é possível proceder com a partilha dos bens entre os herdeiros (DONIZETTI, 2017).

Assim, independentemente do pagamento do ITCMD, o inventário somente se encerra com a quitação fiscal do espólio perante todas as fazendas.

Referente à divergência sobre o tema, tem-se que recentemente o STJ se manifestou sobre esta temática em dois julgados. São eles: o REsp 1.896.526 e o REsp 2.027.972.

O REsp 1.896.526⁴ é um recurso especial julgado pelo STJ em outubro de 2022, no qual entendeu-se que no arrolamento sumário, a homologação da partilha

⁴ RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS E DIREITOS - ITCMD. ARROLAMENTO SUMÁRIO. ART. 659, CAPUT, E § 2º DO CPC/2015. HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA OU DA ADJUDICAÇÃO. EXPEDIÇÃO DOS TÍTULOS TRANSLATIVOS DE DOMÍNIO. RECOLHIMENTO PRÉVIO DA

e da adjudicação, assim como a expedição de formal de partilha ou da carta de adjudicação, não devem ser condicionados ao anterior recolhimento do ITCMD, havendo, todavia, a necessidade de comprovar que os tributos referentes aos bens do espólio e às suas rendas foram pagos, nos termos do art. 659, § 2º, do CPC/2015 e do art. 192 do CTN.

No mesmo sentido foi o entendimento desta mesma corte no REsp 2.027.972⁵ que entendeu não ser necessário efetuar ao pagamento do ITCMD para homologar partilha de forma amigável. Isso porque o ITCMD deve incidir sobre a transmissão de bens, direitos e valores, e não sobre a homologação de partilha em si.

Diga-se, desde logo, que o regime é o mesmo quando há herdeiro único e, assim, não parece correto falar em partilha amigável, mas, sim, em pedido de adjudicação de toda a herança, conforme o art. 659, § 1º, do CPC/2015.

Referente ao arrolamento sumário, de um lado, o legislador suprimiu do caput do art. 659 do CPC/2015 a expressão “mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas”, como requisito para a homologação da partilha amigável. Por outro lado, o § 2º do art. 659 do CPC/2015 dispensou, para a expedição e para a entrega do formal de partilha e dos alvarás, o prévio recolhimento do imposto pela transmissão *causa mortis*. Não obstante não se tenha conhecimento de discussão no Congresso anterior à mudança no CPC de

EXAÇÃO. DESNECESSIDADE. PAGAMENTO ANTECIPADO DOS TRIBUTOS RELATIVOS AOS BENS E ÀS RENDAS DO ESPÓLIO. OBRIGATORIEDADE. ART. 192 DO CTN. I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Estatuto Processual Civil de 2015. II – O CPC/2015, ao disciplinar o arrolamento sumário, transferiu para a esfera administrativa as questões atinentes ao imposto de transmissão causa mortis, evidenciando que a opção legislativa atual prioriza a agilidade da partilha amigável, ao focar, teleologicamente, na simplificação e na flexibilização dos procedimentos envolvendo o tributo, alinhada com a celeridade e a efetividade, e em harmonia com o princípio constitucional da razoável duração do processo.

⁵ RECURSO ESPECIAL Nº 2027972 - DF (2022/0303151-8) DESPACHO Vistos etc. Cuida-se de recurso especial em que se discute a seguinte questão jurídica: necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz dos arts. 192 do CTN e 659, § 2º, do CPC/2015. A matéria enquadra-se no Tema 1.074/STJ, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, que tem os seguintes processos vinculados: REsp 1.896.526/DF e REsp 1.895.486/DF. Tendo em vista a possibilidade de submissão de outro recurso à sistemática dos repetitivos como forma de complementar os atuais feitos afetados, distribua-se este recurso por prevenção ao REsp n. 1.896.526/DF (2020/0118931-6). Cumpra-se. Publique-se. Brasília, 26 de setembro de 2022. PAULO DE TARSO SANSEVERINO Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas.

1973 que deu origem ao art. art. 659 do CPC/2015, acredita-se que houve preocupação com a ocorrência de evasão fiscal.

No CPC de 1973 (art. 1034), assim como no CPC/2015, realiza-se administrativamente o lançamento do ITCMD e de outros tributos porventura incidentes após a entrega do formal de partilha e dos alvarás aos interessados.

Ao que parece, na vigência do CPC/1973, prevaleceu o entendimento sustentado por Theodoro Jr. (2018), ou seja, o entendimento de que comprovada a quitação dos tributos devidos pelos bens do espólio e das suas rendas, o juiz deveria proferir sentença homologatória da partilha amigável. Entretanto, antes da entrega do formal de partilha e dos alvarás aos interessados, a Fazenda Pública Estadual era intimada, no arrolamento sumário, para concordar – em juízo, portanto – com o recolhimento do tributo pela transmissão *causa mortis*, lançado administrativamente.

O caput do art. 659⁶ do CPC/2015 não faz referência à prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, como fazia o caput do art. 1.031⁷ do CPC/1939. No entanto, a previsão permanece no art. 664, § 5^o do CPC e art. 192⁹ do CTN. Por outro lado, o § 2^o do art. 659 do CPC/2015 assevera que, transitada em julgado a sentença de homologação da partilha amigável, lavra-se e entrega-se o formal de partilha e os alvarás aos interessados, “intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária” (BRASIL, 2015), ao passo que, no § 2^o do art. 1.031 do CPC/1973, exigia-se, para a entrega do formal de partilha e dos alvarás, a comprovação do recolhimento do imposto.

Para Safraider (2022), a partir do CPC/2015, em primeiro lugar, a prova de quitação dos tributos devidos pelos bens do espólio e pelas suas rendas não constitui mais requisito para a homologação da partilha amigável, conforme o caput do art. 659 e art. 664, § 5^o do CPC. Em segundo lugar, o recolhimento do ITCMD,

⁶ Art. 659 do CPC/2015 – “Art. 659. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos da lei, será homologada de plano pelo juiz, com observância dos arts. 660 a 663”.

⁷ Art. 1.031 do CPC/1939 – “Art. 1.031. Não poderão ser arbitros: I – os incapazes; II – os analfabetos; e III – os estrangeiros”.

⁸ Art. 664, § 5^o do CPC/2015 – “Art. 664. Quando o valor dos bens do espólio for igual ou inferior a 1.000 (mil) salários-mínimos, o inventário processar-se-á na forma de arrolamento, cabendo ao inventariante nomeado, independentemente de assinatura de termo de compromisso, apresentar, com suas declarações, a atribuição de valor aos bens do espólio e o plano da partilha. [...] § 5^o - a quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, o juiz julgará a partilha”.

⁹ Art. 192 do CTN – “Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas”.

que ocorre administrativamente, não impede nem a homologação da partilha amigável nem a expedição e a entrega do formal de partilha e dos alvarás aos interessados, nos termos do § 2º do art. 659 do CPC/2015. Logo, não se deve sequer dar vista à Fazenda Pública Estadual no arrolamento sumário. Questiona-se se esta mudança foi intencional bem como se, realmente, quando foi redigido o art. 659 houve intenção do legislador de simplificar o procedimento e permitir que os herdeiros adquirissem, desde logo, a propriedade sobre o respectivo quinhão, independente da quitação de sua obrigação fiscal.

Observe-se que, no inventário extrajudicial, continua sendo necessário o recolhimento anterior do ITCD. Ainda que, tecnicamente, no caso de bens imóveis, a transmissão da propriedade - fato gerador do ITCD - somente ocorra com o registro (art. 1.245, CC)¹⁰, na prática, em virtude de a lei tributária atribuir, aos tabeliães e registradores, responsabilidade solidária pelo pagamento dos tributos devidos sobre os atos por eles praticados (art. 134, VI do CTN), é imprescindível a quitação prévia do imposto para a lavratura e o registro da escritura de inventário. A legislação tributária antecipa essa obrigação para o momento em que é lavrada a escritura. Com isso, observa-se que essa inovação do art. 659 conferiu essa vantagem aos inventários judiciais.

Conforme o § 2º do art. 659 do CPC/2015, ao contrário do que dispunha o art. 1.031 do CPC/1973, a expedição e a entrega do formal de partilha antecedem ao lançamento e, por conseguinte, ao próprio recolhimento do ITCMD.

O texto do § 2º do art. 659 do CPC/2015 dispõe, de forma clara, que se expede e se entrega o formal de partilha e os alvarás aos interessados, intimando-se (a seguir, portanto) o fisco para lançamento administrativo, e não ainda o recolhimento do ITCMD e de outros tributos porventura incidentes. Na prática, no entanto, as procuradorias fiscais e os juízes muitas vezes entendem ou argumentam que essa exigência se mantém. No entanto, entende-se que os argumentos não fazem sentido e não se sustentam diante do que o diploma legal dispõe (NADER, 2021).

¹⁰ Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

Nitidamente, o CPC/2015 não condiciona mais a expedição e a entrega do formal de partilha e dos alvarás à prova, verificada em juízo, pela Fazenda Pública, do recolhimento do tributo.

Nem se diga que a Fazenda Pública sofreria qualquer prejuízo, porque, conforme o art. 289 da Lei de Registros Públicos (LRP), os Oficiais de Registro devem verificar o recolhimento do tributo antes de realizar o registro do formal de partilha. No entanto, essa vantagem existe somente no caso de bens móveis pois, com relação aos imóveis, subsiste a exigência de recolhimento do ITCMD antes da transferência formal.

O art. 192 do CTN configura norma tributária de natureza complementar (art. 146 da CRFB/1988). O mesmo se deve dizer do art. 289 da LRP, porque, enquanto a primeira condicionava a homologação da partilha amigável à prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas, a segunda atribui ao oficial de registro a fiscalização do recolhimento dos impostos devidos quando lhe são apresentados atos para registro. Não há, em essência, nenhuma diferença significativa entre os momentos do procedimento: em um, tem-se a figura do juiz e o momento é a homologação da partilha amigável (art. 192 do CTN) e no outro, tem-se a figura do oficial e o momento é o registro do ato praticado (art. 289 da LRP).

Nosso entendimento é o de que o imposto não deve ser pago antes, e, nesse contexto, a alteração normativa se justifica e realmente representa uma melhoria no curso do processo de inventário. Se o espólio for composto apenas de bens móveis, por exemplo, pode ser uma vantagem.

Ainda, acredita-se que o art. 192 do CTN não obsta que a sentença homologatória da partilha ou da adjudicação seja prolatada, nem impede que o formal de partilha ou carta de adjudicação seja expedido, se não recolhido o ITCMD. Isso porque o aludido dispositivo legal contém um regramento específico no que concerne à exigência de quitação de tributos referentes aos bens do espólio e seus rendimentos, vale ressaltar, disciplina hipóteses de incidência em que as materialidades são distintas da transmissão *causa mortis*, o que evidencia a ausência de incompatibilidade com o § 2º do art. 659 do CPC/2015.

Referente ao recolhimento do ITCMD em inventário extrajudicial, reputa-se necessária a evolução das legislações estaduais, que deverão adequar suas normas tributárias a fim de que o recolhimento posterior do ITCMD possa ocorrer em razão da comunicação do tabelionato de notas a respeito da lavratura da escritura pública

de inventário e partilha. Tal evolução de normas tributárias e de procedimentos extrajudiciais se faz realmente necessária a fim de que não ocorra a preterição desses com relação ao arrolamento sumário e permaneçam cumprindo sua relevante tarefa de desjudicializar os feitos e assegurar a celeridade na prestação jurisdicional, além de gerar relevante economia aos entes federativos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dessas considerações e pela fundamentação contida no RESp. 1.896.526 e RESp. 2.027.972, conclui-se, em poucas palavras, que o CPC/2015 dispensou:

(i) para a homologação da partilha amigável ou do pedido de adjudicação a prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou das suas rendas, compreendidos como os tributos devidos pelos bens inventariados (imóvel urbano, imóvel rural, automóveis, etc.) e pelas suas rendas (imposto de renda devido por receitas, aluguéis e por rendimentos financeiros, por exemplo), uma vez que o caput do art. 659 do CPC/2015 afastou tal condição, sendo certo que, por não ser norma de natureza tributária a exigir lei complementar, o art. 192 do CTN foi derogado pela lei nova (art. 659 do CPC/2015), de mesma hierarquia (lei ordinária) e posterior, com base no critério cronológico. Fosse o art. 192 do CTN uma norma tributária a exigir lei complementar (art. 146 da CRFB/1988), ele prevaleceria por força do critério hierárquico. Todavia, não o é;

(ii) para a expedição do formal de partilha e da carta de adjudicação, bem como dos alvarás judiciais, e para a entrega aos interessados, a prévia comprovação, em juízo, verificada pela Fazenda Estadual, do recolhimento do imposto de transmissão causa mortis, uma vez que o § 2º do art. 659 do CPC/2015 que dispõe que o fisco será intimado para realizar o lançamento do imposto de transmissão causa mortis após a entrega do formal de partilha e da carta de adjudicação, bem como dos alvarás aos interessados, ou seja, intimado para iniciar o procedimento administrativo para cálculo do ITCMD (lançamento), e não a prova do pagamento do tributo (recolhimento), como estava no § 2º do art. 1.031 do atual CPC. Adite-se que, nessa hipótese, sequer se aplica o art. 192 do CTN porque não versa sobre o ITCMD.

Em resumo, como se observou pela análise dos RESp. 1.896.526 e RESp. 2.027.972 sobre a necessidade, no arrolamento sumário, da prévia quitação de todos os impostos referentes aos bens que compõem o espólio e as suas rendas, incluindo o ITCMD, para fins de homologação da partilha ou da adjudicação, bem como da expedição do formal de partilha ou da carta de adjudicação, tem-se que a

controvérsia foi superada em razão da superveniência de tese firmada em sede de recurso repetitivo, com efeito vinculante (art. 1.039 do CPC).

Nesses termos, o repetitivo 1074, firmou a tese de que no arrolamento sumário, a homologação da partilha ou da adjudicação, bem como a expedição do formal de partilha e da carta de adjudicação, não estão condicionados ao anterior recolhimento do ITCMD, devendo-se fazer prova, no entanto, sobre o pagamento dos tributos relacionados aos bens do espólio e às suas rendas, nos termos dos arts. 659, § 2º, do CPC/2015 e 192 do CTN.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011
- AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. **Inventário e partilha: teoria e prática**. 26. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- ARAÚJO, Luciano Vianna. **Comentários ao Código de Processo Civil**. coordenador Cassio Scarpinella Bueno, São Paulo: Saraiva, 2017. v. 3.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 14 maio 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 11 maio 2023.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 11 maio 2023.
- BRASIL. **Lei nº 11.441, de 4 de janeiro de 2007**. Altera dispositivos da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, possibilitando a realização de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual por via administrativa. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11441.htm. Acesso em: 11 maio 2023.
- BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 11 maio 2023.
- CALMON, Sacha. A tragédia fiscal do Brasil. In: LOBATO, Valter de Souza (org.). **Tributo ao tempo: artigos**. 2. ed. Belo Horizonte: Estúdio 43 Artes & Projetos, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CEARÁ. **Lei estadual nº 15.812, de 20 de julho de 2015**. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Disponível em: <https://bela.ce.gov.br/index.php/component/k2/item/3589-lei-n-15-812-de-20-07-15-d-o-23-07-15>. Acesso em: 13 Junho 2023.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias, teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

DONIZETTI, Elpídio. **Curso didático de direito civil**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MIGUEL, Luciano Costa. Uma análise da juridicidade do imposto sobre herança e doações (ITCMD) progressivo. **Revista Jus Navigandi**. Teresina, ano 16, n. 2754, 15 jan. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18269>. Acesso em: 15/02/2023.

NADER, Danielle. **ITCMD: o que é, como funciona e quem deve pagar**. 24.03.2021. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/46517/itcmd-entenda-a-cobranca-do-imposto-sobre-transmissao-cao-mortis-e-doacao/>. Acesso em: 13 Junho 2023.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das sucessões**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, v. 6.

PACHECO, José da Silva. **Inventários e partilhas: na sucessão legítima e testamentária**. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SAFRAIDER, Aldo. **Inventário, Partilha & Testamentos**. 7. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2022.

SOARES, Milton Delgado. **O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 52. ed, Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. II.

VELOSO, Zeno. Testamento – noções gerais; formas ordinárias; codicilo; formas especiais. In: HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes (Coord.); PEREIRA, Rodrigo da Cunha (Coord.). **Direito das sucessões**. Belo Horizonte: Del Rey, 2015, p. 128-129.