

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

LUCIANA GRASSANO DE GOUVÊA MELO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Liane Francisca Hüning Pazinato, Luciana Grassano de Gouvêa Melo –Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-325-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Temos a satisfação de apresentar os artigos do grupo de trabalho de direito tributário e financeiro (II) do XXV Congresso do Conpedi – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, sediado em Curitiba, de 07 a 10 de dezembro de 2016.

Os artigos foram apresentados pelos autores na tarde do dia 08 de dezembro, no Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, sob a nossa coordenação. Em seguida às apresentações, tivemos a alegria de conduzir um profícuo debate.

A sala estava cheia e os debates foram estimulantes, em especial porque tivemos uma representação bastante heterogênea dos diversos estados da federação brasileira, o que produziu uma discussão rica e com troca de experiências bastante diversas.

Ao todo, apresentamos os dezesseis artigos que foram apresentados e discutidos no Congresso, em relação aos quais, elaboramos uma breve síntese:

O primeiro artigo apresentado foi “A defasagem na tabela de cálculo do imposto sobre a renda pessoa física: uma afronta às limitações ao poder de tributar e ao desenvolvimento econômico e social”, dos autores Igor Barbosa Beserra Gonçalves Maciel e Bruno Bastos de Oliveira, que procuraram demonstrar a defasagem da tabela do IRPF no curso do tempo. O artigo faz um estudo comparativo da tributação da renda e mostra que sua tributação na atualidade apresenta uma defasagem de aproximadamente 72% (setenta e dois por cento) na tabela, o que não contribui para a promoção da igualdade social e do desenvolvimento econômico e social.

Em seguida, foi apresentado o artigo que disserta sobre “A equivocada aplicação do prazo decadencial para o lançamento do imposto sobre transmissão de bens e direitos causa mortis e doação, no âmbito do estado de Minas Gerais”, pelo autor Paulo Roberto Lassi de Oliveira, que discute o lançamento do referido imposto em Minas, o que promoveu grande debate, por se tratar de tributo estadual e, portanto, sujeito a diferentes disciplinamentos nos diversos estados representados no grupo de trabalho e por defender que o prazo decadencial deve contar a partir do primeiro dia do ano seguinte ao falecimento do de cujus ou da respectiva doação, valendo-se do argumento de que os cartórios são obrigados a informar os óbitos ocorridos em sua jurisdição.

Luan Pedro Lima da Conceição apresentou o seu artigo “ A extrafiscalidade e a função promocional do direito: os incentivos fiscais destinados à mineração no estado do Pará”, em que analisa a enorme receita tributária que o estado perde nas políticas de concessões de incentivos para a atividade de mineração e se questiona: Vale a pena conceder incentivo fiscal para a atividade da mineração? Isso porque além de o bem ser finito e promover degradação ambiental não se submete aos interesses da guerra fiscal, vez que as empresas mineradoras não poderiam estabelecer-se em outros estados federativos.

O artigo “Direito à educação como mínimo existencial e os desafios de sua concretização diante da escassez de recursos públicos”, do autor Tiago Soares Vicente se enquadra muito bem no atual momento vivido em nosso país, quando está em vias de ser promulgada uma emenda à CF que congela o teto de despesas públicas para os próximos vinte anos, com inegável repercussão na área da educação pública, que deve ser considerada como mínimo existencial, em especial o direito à educação básica de qualidade.

Os autores Fernando Inglez de Souza Machado e Eduardo Luís Kronbauer apresentaram o artigo “Proteção de dados e quebra de sigilo bancário para fins tributários: retrocesso em matéria de direitos fundamentais em prol de uma maior eficiência na administração pública”, em que se opõem ao recente julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria, de ação direta de inconstitucionalidade que questionava artigos da Lei Complementar 105/2001, o que veio a legitimar a transferência de dados bancários à administração tributária, independentemente de ordem judicial.

“O modelo de contencioso tributário no Brasil: uma análise crítica da proposta do projeto de Lei Complementar no Senado de n. 222/2013”, da autoria de Meire Aparecida Furbino Marques e Fernanda de Oliveira Silveira apresenta uma discussão de projeto de lei em tramitação no Parlamento, cujo objetivo seria conferir mais segurança jurídica ao contencioso tributário em nosso país. As autoras formulam críticas ao referido projeto e ressalta suas omissões.

Os autores João Glicério de Oliveira Filho e Gustavo Teixeira Moris apresentaram artigo intitulado “ Da natureza jurídica do pedágio”, em que retomam a discussão sobre a natureza tributária do pedágio, identificando-o com uma taxa devida em razão da manutenção de vias públicas.

Marcus Guimarães Petean e Antonio de Pádua Faria Junior apresentaram o artigo “(In) Justiça fiscal: O peso da carga tributária brasileira e a “ curva de Laffer” . Os autores fazem

uma análise estatística da carga tributária, inclusive com um breve comparativo em relação a outros países, e, de acordo com a teoria da “curva de Laffer” sugerem que quanto mais se elevar a carga tributária, mais diminuirá a arrecadação no país.

Em seguida foi discutido o artigo de Samuel Levy Pontes Braga Muniz e José Aldizio Pereira Junior sobre “Transparência fiscal: pressuposto democrático e direito do consumidor”. Os autores apontam que a tributação brasileira é regressiva e injusta, em especial pela alta tributação do consumo, defendendo a transparência fiscal de modo que os contribuintes tenham conhecimento e consciência do que pagam de tributo, na condição de consumidores.

Luiz Mathias Rocha Brandão apresentou seu artigo “Transação tributária: importância da participação do contribuinte para a resolução de conflitos de natureza tributária”. O artigo foi extraído de estudos efetivados para o desenvolvimento de sua tese doutoral e visa discutir o contexto do estímulo à transação tributária como meio alternativo de resolução de conflito tributário, em nosso país.

O artigo seguinte disserta sobre “Os efeitos fiscais da tributação decorrentes da sucessão “causa mortis”: o peso do ITCD na herança”, da autoria de Alexandre Farias Peixoto que analisa o ITCD em nosso país, em especial no seu estado de origem, o Ceará, em que vigoram alíquotas progressivas de 2 a 8%, fazendo uma análise comparativa com países europeus, cuja tributação chega a passar a alíquota de 40%, para concluir não ser alta a alíquota máxima de 8%, vigente em nosso país.

Eduardo Martins de Lima e Priscila Ramos Netto Viana apresentam o artigo “As relações entre o executivo e o legislativo na elaboração do orçamento brasileiro: considerações sobre a EC 86/2015”, em que analisam sob a ótica da separação e independência de poderes as relações entre o executivo e o legislativo em relação à sua atuação orçamentária.

Leonardo Dias da Cunha e Flavio Couto Bernardes são os autores do artigo intitulado “A ilegitimidade democrática na utilização de presunção legal de culpa para definição de responsabilidade objetiva por infração tributária”, em que discutem a temática do direito tributário sancionador, com especial enfoque ao questionamento da responsabilidade objetiva por infração à lei tributária.

“A função ecológica do tributo no desenvolvimento da governança ambiental” foi o artigo em que o direito tributário ambiental foi apresentado ao grupo de trabalho, em uma discussão coerente por Fernanda Lourdes de Oliveira e Antonio de Moura Borges

Renata Albuquerque Lima e Francisco Gilney Bezerra de Carvalho Ferreira apresentaram o artigo “A desvinculação das receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?” e junto com Anna Carolina de Oliveira Azevedo e Rômulo Magalhães Fernandes que trataram da “ Dívida pública e Estado social brasileiro: o necessário debate” trouzeram com maestria as discussões de direito financeiro para o centro do debate em nosso grupo trabalho que, com isso, finalizou a sua reunião, após calorosos e proveitosos debates.

Ressaltamos a nossa imensa satisfação em coordenar as atividades de um grupo de trabalho que demonstrou maturidade nas discussões atinentes ao direito tributário e financeiro brasileiros contemporâneos.

Prof. Dra. Liane Francisca Huning Pazinato - FURG

Prof. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo - Universidade Federal de Pernambuco

A EQUIVOCADA APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS E DIREITOS CAUSA MORTIS E DOAÇÃO, NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LA EQUIVOCADA APLICACIÓN DE LA CADUCIDAD PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSMISIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS POR LA CAUSA DE MUERTE EN EL ESTADO DE MINAS GERAIS

**Paulo Roberto Lassi de Oliveira
Marcela Pinto Ribeiro**

Resumo

O equívoco presente no entendimento adotado pela Fazenda Pública Estadual e pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no que tange à fixação do marco inicial da contagem do prazo decadencial para o lançamento do Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos Causa Mortis e Doação é o que se tentará demonstrar nesse artigo. As informações apresentadas neste trabalho serão obtidas mediante pesquisa bibliográfica, principalmente a partir de livros jurídicos, revistas especializadas e artigos científicos e, também, documental, mediante o levantamento de decisões prolatadas pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.

Palavras-chave: Decadência, Fixação do prazo inicial, Imposto sobre transmissão de bens e direitos causa mortis e doação

Abstract/Resumen/Résumé

El concepto equivocado de la fijación de la fecha inicial acerca de la liberación del impuesto sobre la transmisión de bienes y derechos por causa de muerte y donación utilizado por la Fazenda Pública Estadual y el Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais es lo que intentaremos demostrar en este artículo. Las informaciones presentadas seran obtenidas por una investigación bibliográfica de libros jurídicos, revistas especializadas, artículos científicos y además por una encuesta documental en las decisiones proferidas por el mismo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Caducidad, Fijación de la fecha inicial, Impuesto sobre transmisión de bienes y derechos por causa de muerte y donación

1. Introdução

O lançamento por homologação é motivo de discussões inconciliáveis na doutrina quanto a diversos de seus aspectos. Discute-se, dentre outros, se referido lançamento é ato ou procedimento administrativo, se é prescindível a realização do lançamento para os tributos sujeitos a essa modalidade e até mesmo se é possível falar em lançamento por homologação, uma vez que, para parte da doutrina, o cognominado autolancamento não encontra guarida no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que o art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN prevê que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Não é diferente quando o tema cinge-se à decadência. Há, inclusive, autores que sequer reconhecem a possibilidade de aplicação da decadência aos tributos cujo lançamento se dá por homologação. É o que defende Luciano Amaro quando afirma que:

O lançamento *por homologação* não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito “antecipado”), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio) (2006, p.406/407).

Para o autor “o que é passível de decadência é o lançamento *de ofício*, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo” (AMARO, 2006, p. 407).

No entanto, divergência maior apresenta-se no âmbito da fixação do marco inicial para a contagem do prazo decadencial, notadamente quanto ao ITCD. Sobre o tema, pode-se dizer que a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais e as decisões majoritárias do Poder Judiciário mineiro têm entendimento diverso daquele previsto pelas normas gerais de Direito Tributário, notadamente ao disposto nos arts. 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN, que regulam os prazos decadenciais para o lançamento a ser realizado pela Fazenda Pública.

Assim, o tema central deste estudo será a forma como é realizada, no Estado de Minas Gerais, a fixação do marco inicial para o reconhecimento da decadência ao lançamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCD, exclusivamente na hipótese *causa mortis*, em que o contribuinte deixa de prestar as informações ao Fisco acerca da ocorrência do fato gerador e, por esse motivo, deixa de recolher o tributo aos cofres públicos.

Isso porque nas hipóteses em que o contribuinte apresenta a declaração, não há grandes divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto a essa fixação, independentemente de haver, ou não, o recolhimento prévio do tributo.

Percebe-se a necessidade de um estudo mais aprofundado acerca da aplicação do instituto da decadência, na hipótese apresentada, com o objetivo de responder ao seguinte questionamento: o entendimento da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais e as decisões do Poder Judiciário, notadamente nos acórdãos prolatados pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG, no que tange à fixação do marco inicial para a contagem do prazo decadencial para o lançamento do ITCD, na hipótese *causa mortis*, estão em consonância com as normas gerais de Direito Tributário?

Desta forma, este estudo tem como objetivos:

1. Analisar o lançamento por homologação, nos moldes previstos pelo Código Tributário Nacional;
2. Analisar as normas gerais de Direito Tributário, identificando os prazos decadenciais aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação;
3. Analisar as normas estaduais que tratam do ITCD e as decisões prolatadas pelo TJMG, no que tange ao tema proposto, verificando sua compatibilidade com as normas gerais de Direito Tributário;
4. Verificar se a Fazenda Pública Estadual tem instrumentos que a possibilitem realizar o lançamento de ofício, na hipótese de ausência da declaração do contribuinte informadora da ocorrência do fato gerador e, também, a declaração de bens e direitos do *de cuius*.

Mesmo considerando que o valor total da arrecadação do ITCD aos cofres públicos mineiros é, historicamente, de importância secundária¹, é de se notar que referido tributo vem ganhando importância, na medida em que os Estados e o Distrito Federal necessitam aumentar a receita pública para fazer frente às despesas vencidas e vincendas, tendo em vista a queda da arrecadação tributária e financeira, advinda, principalmente, da crise econômica atual.

Nesse sentido, é de se registrar que o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão que reúne os secretários de fazenda dos Estados e do Distrito Federal, aprovou o encaminhamento de minuta ao Senado Federal, com o objetivo de elevar a alíquota

¹ De acordo com a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, a arrecadação do ITCD, no ano de 2015, correspondeu ao equivalente a 1,38% da arrecadação tributária total do Estado. Outras informações: www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucao_anual/evolucao_anos_anterioresef.html, acesso em 15 de julho de 2016, às 19h:40m.

máxima do ITCD de 8% (oito por cento), prevista na Resolução nº 9/92, para 20% (vinte por cento).

Ainda que não houvesse iniciativa nesse sentido, o estudo se justifica na medida em que a aplicação dos prazos decadenciais deve se dar em observância às normas gerais de Direito Tributário, consoante previsão expressa no art. 146, III, b, da Constituição de 1988, normas essas representadas, *in casu*, pelo Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição vigente como lei complementar.

Assim, adota-se como referencial teórico, neste trabalho, o princípio da segurança jurídica, na forma apresentada por Heleno Taveira Torres, para quem:

Numa Constituição de Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica do sistema tributário equivale à consolidação de todo o garantismo constitucional, razão pela qual somente poderá ser delimitada a partir de um exame rigoroso da sua correlação com uma teoria do método jurídico, do sistema de direito positivo e com uma teoria dos princípios comprometida com valores (2011, p.19).

Em razão do caráter teórico deste trabalho, as informações aqui apresentadas serão obtidas mediante pesquisa bibliográfica, principalmente a partir de livros jurídicos, revistas especializadas e artigos científicos e, também, documental, mediante o levantamento de decisões prolatadas pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.

Assim, este artigo se iniciará com um breve estudo sobre o lançamento tributário para, em seguida, tratar das características do cognominado lançamento por homologação.

Após, discorrer-se-á sobre o instituto da decadência e os prazos decadenciais aplicáveis aos tributos cujo lançamento esteja sujeito à homologação.

Em seguida, adentrar-se-á ao tema central da pesquisa, qual seja, a análise dos equívocos cometidos pela administração fazendária e pela jurisdição mineiras, quando da interpretação das normas que tratam da fixação do marco inicial da contagem do prazo decadencial para o lançamento do ITCD, *causa mortis*.

Por fim, serão apresentadas alternativas teóricas ao entendimento enfrentado diante da fragilidade que acomete o posicionamento analisado.

É de se dizer, por oportuno, que a partir de uma breve pesquisa realizada junto aos *sites* das Secretarias de Fazenda de todos os Estados e do Distrito Federal, percebeu-se que, em quase metade dos entes da federação, o ITCD², diferentemente do Estado de Minas Gerais, é um tributo sujeito ao lançamento por declaração.

² Também representado pelas siglas ITCMD, ITD e ICD.

2. Lançamento tributário

O Código Tributário Nacional, no *caput* do artigo 142, assim dispõe sobre o lançamento tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

Luciano Amaro (2006, p.344), tecendo críticas à aceção do termo “lançamento” adotada pelo CTN, diz que “lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado *após* um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento”³.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho define lançamento tributário da seguinte forma:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’ a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido (2005, p.390).

Ante o exposto, deduz-se que é o lançamento que possibilita à Fazenda Pública exigir o cumprimento da obrigação tributária, inicialmente, no plano extrajudicial, após a inauguração de procedimento administrativo fiscal e, posteriormente, restando frustrada a cobrança administrativa, mediante execução fiscal, não sem antes proceder à inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

São três as modalidades de lançamento tributário previstas nos artigos 147 e seguintes do CTN, que se diferenciam pelo grau de participação do contribuinte quanto às informações prestadas à Fazenda Pública para a sua concretização. Na ordem apresentada pela referida norma, há o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação.

Será analisada somente essa última modalidade, por ser aquela que interessa a esse estudo.

³ Outras críticas acerca do assunto: AMARO, 2006, p, 344 e ss. e BARROS, 2005, p. 357 e ss.

3. Lançamento por homologação

O lançamento por homologação está previsto no art. 150, do CTN, com a seguinte redação:

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

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (BRASIL, 1966).

Nessa modalidade, o contribuinte, além de praticar todos os atos necessários à constituição do crédito tributário, efetua o recolhimento do tributo, sem prévio conhecimento do Fisco, ficando os atos praticados sujeitos à ulterior homologação administrativa, da forma como ocorre quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e ao Imposto de Renda – IR.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo consideram a mais complexa modalidade de lançamento disposta no CTN, vez que:

Como o Código considera o lançamento ato privativo da autoridade administrativa, criou essa ficção segundo a qual, mesmo quando o cálculo e o pagamento do tributo são inteiramente efetuados pelo sujeito passivo, somente se opera o lançamento com o ato (expresso ou tácito) por meio do qual a autoridade administrativa homologa o pagamento realizado pelo sujeito passivo (2006, p.245).

Luciano Amaro lembra que “já que o Código Tributário Nacional não quis falar em ‘autolanzamento’ (...), teria sido melhor dizer que, nessas hipóteses, o *lançamento é desnecessário*, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher corretamente o valor legalmente exigido” (2006, p.363).

José Souto Maior Borges, fazendo a distinção entre o considera ato administrativo (o lançamento realizado pela Administração) e procedimento administrativo (atividade exercida pelo obrigado), afirma que:

O Código Tributário Nacional atribui competência privativa à Administração para constituir o crédito tributário pelo lançamento (art. 142, *caput*). Nada obstante, ao dispor sobre o lançamento por homologação, que opera pelo ato homologatório praticado pela Administração (art. 150, *caput*), refere-se à atividade exercida pelo obrigado, sujeito passivo, como lançamento (art. 150, §§ 1º e 4º) (1999, p.396).

Nesse diapasão, e ainda de acordo com o autor, pode-se inferir que o procedimento administrativo do lançamento não é atividade privativa da Administração, havendo, com frequência, a intervenção dos contribuintes para que este ocorra. O que o CTN determina como privativo da Administração, assim, é o ato de lançamento, que consiste na aplicação da regra tributária ao caso concreto.

Como dito na introdução desse trabalho, o lançamento por homologação é a modalidade de lançamento que apresenta as maiores discussões doutrinárias e, em razão disso, não se tem a pretensão de esgotar o assunto em tão pouco espaço.

Mas, uma vez apresentado, ainda que de forma breve, entende-se ser importante o estudo da decadência e de sua aplicabilidade nessa modalidade.

4. Decadência

A decadência é uma das formas de extinção do crédito tributário, expressamente prevista no inciso V, do art.156, do Código Tributário Nacional. Mas é o *caput* do artigo 173, também do CTN, que dá contornos gerais à aplicação da decadência, quando informa que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se (...)”, caso não realizado o lançamento no tempo legalmente estipulado.

Em relação ao conceito de decadência nas relações tributárias, Paulo de Barros Carvalho (2005, p.468) a descreve como “o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo”, para, em seguida, justificar a sua importância:

Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção. (Barros, 2005, p.468).

Para Luciano Amaro (2006, p.406) “decadência é a perda do direito de ‘constituir’ o crédito tributário (ou seja, de lançar) pelo decurso de certo tempo”. Assim, se o lançamento é requisito legal para a constituição do crédito tributário, a ausência daquele impede a exigibilidade deste.

Nesse mesmo sentido, Eduardo Sabbag afirma que “extinto estará o crédito tributário se o Fisco deixar de realizar o lançamento dentro do prazo que lhe é ofertado pela lei” (2014, p.914). Acrescenta o autor, que o instituto “visa atacar, desse modo, o próprio direito, promovendo seu decaimento ou seu perecimento, o que obsta a constituição do crédito tributário pelo Fisco” (2014, p.814).

Como afirma Raphael Frattari, “o lançamento deve ser feito dentro de prazos previstos no Código Tributário Nacional, conforme as situações fáticas juridicamente consideradas”, para concluir que “a Administração Pública deve realizar o lançamento em determinado lapso temporal, que, transcorrido, qualificará a sua inércia, tornando-a definitiva, ao impedir a possibilidade de exercício do seu direito de exigir o crédito tributário” (2010, p.148).

Vê-se, assim, que a decadência impossibilita a constituição do crédito tributário mediante o lançamento.

Várias são as normas dispostas no CTN que a disciplinam, entretanto, para esse trabalho nos interessa, tão somente, aquelas que tratam do referido instituto para os tributos cujo lançamento se dá por homologação.

5. A decadência e o lançamento tributário por homologação

Como dito, várias são as normas que regulam o prazo decadencial na legislação tributária. Porém, as regras gerais estão previstas no art. 173, do CTN, da seguinte forma:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Nas palavras de Raphael Frattari (2010, p. 148), “tais normas possuem diferentes condições de aplicação, em virtude de diversos substratos fáticos considerados, mas todas levam à decadência, caso o Fisco passe determinado tempo inerte”.

Ainda de acordo com o autor (FRATTARI, 2010, p. 148), somente nos casos de dolo, fraude ou simulação, é possível a aplicação do disposto no § 4º do art. 150, também do CTN, subsidiariamente, a partir do art. 173. É a cognominada homologação tácita, disposta nestes termos:

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

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

§ (...)

§ (...)

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

Podem ser enumeradas as situações jurídicas anteriores à homologação, que ocorrem com maior frequência, excluindo-se às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, quais sejam:

1. O contribuinte apresenta a declaração e recolhe integralmente o tributo;
2. O contribuinte apresenta a declaração e recolhe parcialmente o tributo;
3. O contribuinte apresenta a declaração e não recolhe o tributo;
4. O contribuinte apresenta a declaração e recolhe valor superior ao devido;
5. O contribuinte não apresenta a declaração e, portanto, não recolhe o tributo.

Na primeira hipótese, o CTN prevê a extinção do crédito tributário, consoante o art. 150, § 1º.

Nas hipóteses em que o contribuinte declara e não recolhe o tributo ou o recolhimento é realizado em valores inferiores ao devido, a jurisprudência é no sentido de que o prazo decadencial, para o lançamento de ofício, se inicia a partir do fato gerador, na forma apresentada no art. 150, § 4º.

Se o valor do recolhimento for superior ao valor devido, não se falará em prazo decadencial para o lançamento e, sim, em prazo prescricional para que o contribuinte requeira a devolução do valor excedente recolhido – a repetição do indébito (art. 168, do CTN).

Para a última hipótese, aquela em que o contribuinte sequer presta as informações necessárias ao lançamento, a jurisprudência menciona o art. 173, I, também do CTN, que indica como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pelo menos esse é o entendimento quanto ao ICMS, no âmbito do Estado de Minas Gerais.

Entretanto, quando o prazo decadencial se refere ao lançamento do ITCD, a jurisprudência mineira, majoritariamente, e em consonância com o entendimento da Fazenda Pública, aplica norma diversa daquela prevista no CTN, como se demonstrará à frente.

6. A modalidade de lançamento do ITCD no Estado de Minas Gerais e o prazo decadencial

A criação do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCD encontra-se prevista no art. 155, I, da Constituição Federal, cujo *caput* informa quais os entes federativos são competentes para instituí-lo (Estados e Distrito Federal), tendo seus fatos geradores descritos no art. 35 do Código Tributário Nacional.

Em Minas Gerais, o ITCD é regulado pela Lei nº 14.941/03 c/c o Decreto nº 43.981/05.

Entende-se que o ITCD mineiro foi regulamentado como um tributo cujo lançamento se dá por homologação. Isso porque o Decreto nº 43.981/05 acolhe, em seus artigos, as características dessa modalidade de lançamento, com destaque para o art. 31, inciso III, que incluiu, dentre os deveres do contribuinte, o de apresentar o comprovante do pagamento do ITCD, com a seguinte redação:

Art. 31. O contribuinte apresentará à AF, até o vencimento do prazo para pagamento do imposto previsto na Seção I do Capítulo VIII, Declaração de Bens e Direitos, em modelo disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda na internet (www.fazenda.mg.gov.br), contendo a totalidade dos bens e direitos transmitidos, atribuindo individualmente os respectivos valores, acompanhada dos seguintes documentos:

I – (...)

II – (...)

III - comprovante do pagamento do ITCD; (MINAS GERAIS, 2005)

É de se dizer, a esse respeito, que a redação atual do inciso III, do artigo 31, é resultado da alteração que lhe foi imposta pelo Decreto 45.115 de 17 de junho de 2009, cujos termos, no original, assim se apresentavam: “III – comprovante do pagamento do ITCD *se recolhido*” (destaque nosso).

Ainda sobre o artigo 31, o § 7º informa que “(...) o pagamento ficará sujeito à homologação pela autoridade fiscal (...)”, E ainda, o art. 41-A, também da norma em exame, dispõe que “a homologação do lançamento do ITCD será efetivada pela autoridade fiscal no prazo previsto no § 7º do art. 31”.

Daí afirmar-se que o ITCD, no âmbito do Estado de Minas Gerais, é um tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Dito isso, passa-se a analisar, pois, a hipótese em que, ocorrendo o falecimento de determinada pessoa proprietária de bens e direitos sujeitos à inventariança e, ainda, havendo herdeiros, aquele que poderia, e deveria prestar essas informações ao Fisco não o faz, deixando, por consectário, de recolher o ITCD devido.

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo declaração, tampouco pagamento, o início da contagem do prazo decadencial, coincide com o disposto no art. 173, I, do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nessa hipótese, é dever da Fazenda Pública realizar o lançamento de ofício, no prazo estabelecido em lei, consoante a previsão estampada no art. 149, II, do CTN, que apresenta os requisitos necessários ao seu lançamento:

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

I – (...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; (BRASIL, 1966).

Percebe-se, numa superficial leitura desse dispositivo, que todos os requisitos necessários ao lançamento de ofício pelo Fisco, na hipótese apresentada, encontram-se presentes, quais sejam: a) quando a declaração não seja prestada, por quem de direito; b) no prazo – segundo o art. 611, do CPC, o prazo para a abertura do inventário é de dois meses, a contar da abertura da sucessão, ou seja, do falecimento daquele cujos bens e direitos, deveriam ser inventariados e; c) na forma da legislação tributária – no caso do ITCMD mineiro, mediante o preenchimento e entrega do formulário de declaração, em conjunto com os documentos exigidos pela Fazenda Pública, contidos no já citado art. 31, do Decreto nº 43.981/05, dentre os quais, o comprovante de recolhimento do tributo.

Entretanto, mesmo presentes todos os requisitos para o lançamento de ofício pelo Fisco, no prazo estabelecido no art. 173, I, do CTN, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais vem, reiteradamente, decidindo no sentido de que a contagem do prazo decadencial só terá início a partir do primeiro dia do exercício seguinte à entrega da declaração de bens e direito à repartição fazendária, feita pelo contribuinte, ou após a identificação dos bens do espólio em processo judicial de inventário, pois, somente assim, a Fazenda Pública teria elementos suficientes à realização do lançamento.

Veja-se, a esse respeito, recentes decisões do TJMG, por amostragem:

Apelação cível - Ação anulatória de débito fiscal - Imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD) - Decadência - Inocorrência - Recurso que se nega provimento. O prazo de decadência do direito de constituir o imposto não é contado da data do falecimento do autor da herança nem das primeiras declarações, como defende a parte apelante, mas do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se verificar os elementos necessários ao lançamento (art. 173, I, Código Tributário Nacional). (AC nº 1.0313.12.032164-8/001 – Rel. Des. Marcelo Rodrigues – j. 04/03/2015 – p. 13/03/2015)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INVENTÁRIO. ITCD. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO. A apuração do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis somente pode ser realizada com o trâmite do inventário, quando serão determinados e avaliados os bens que realmente pertencem ao espólio, identificados os herdeiros ou legatários que serão sujeitos passivos do imposto, enfim, colacionados os dados necessários para o lançamento a ser realizado pelo Fisco. Assim, o prazo de decadência do direito de constituir o ITCD não é contado do falecimento da autora da herança nem das primeiras declarações, mas do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se verifica os elementos necessários ao lançamento. (AI nº 1.0024.06.077046-8/004 – Rel. Des. Edilson Fernandes – j. 20/11/2012 – p. 04/12/2012)

Isso se deve, entende-se, à regra insculpida no art. 41, incisos I e II, do Decreto 43.981/05 que dispõe que a entrega da declaração de bens e direitos, bem como o conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto são requisitos indispensáveis ao lançamento do ITCD ou, ainda, pelas regras contidas nos art. 610 e seguintes do CPC, que tratam do processo de inventário e da partilha.

Sobre o art. 41, do Decreto 43.981/05, é de se dizer que o parágrafo único, inovando em matéria tributária, determina que o prazo decadencial:

é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco, inclusive no processo judicial (MINAS GERAIS, 2005).

Daí, e, com o objetivo de instruir seus servidores, a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais editou a orientação DOLT/SUTRI nº 002/2006, atualizada em 10 de novembro de 2010, ratificando o seu particularíssimo entendimento quanto ao termo *a quo* do lançamento tributário:

65) A partir de que momento inicia-se a contagem do prazo decadencial para o lançamento do ITCD referente aos fatos geradores ocorridos na vigência da Lei nº 14.941/03?

R: (...)

A partir de 04 de março de 2005, em razão do mencionado parágrafo único do art. 41, o prazo decadencial passou a ter como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte ao conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador (MINAS GERAIS, 2006).

Os dispositivos a que se faz referência estão em dissonância com a Constituição brasileira, notadamente ao disposto no art. 146, III, b, que dispõe que, somente mediante lei complementar, é possível estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente no que tange à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários.

Não se tratará aqui, ainda que se entenda a pertinência do tema, mas em razão do reduzido espaço para esse trabalho, acerca do alcance da autonomia do Estado para legislar

sobre o procedimento de lançamento do ITCD. Afirma-se somente que, ainda que se entenda que o Estado possa, em razão da sua autonomia, editar regras quanto ao lançamento do ITCD, o que não se discorda, este não poderia tratar de decadência, matéria a ser tratada exclusivamente por via de lei complementar. E somente o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela constituição vigente como lei complementar e, portanto, apto a regulamentar matéria tributária. É em seus artigos 173 e 150 que estão previstas as regras para a demarcação do início da contagem do prazo decadencial.

Observe-se, de outra face, que o TJMG, nos julgamentos em que se discute o prazo decadencial aplicável ao ICMS, tributo cujo lançamento também está sujeito à homologação, invoca o art. 173, I, do Código Tributário Nacional, exatamente para determinar o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, quando ausentes a declaração e o pagamento do tributo:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO E DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE - LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO - DECADÊNCIA - ART. 173, I, DO CTN - NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO - RECURSO PROVIDO.

O ICMS é imposto sujeito ao lançamento por homologação. Esta modalidade de lançamento depende da colaboração do sujeito passivo no sentido de apurar o valor do seu débito e antecipar o pagamento. **Apenas na hipótese de não haver declaração por parte do sujeito passivo e o respectivo pagamento abre-se espaço para que o Fisco realize o lançamento de ofício, na forma do art. 149, V, do CTN.**

A regra geral de decadência prevista no art. 173, I, do CTN, que fixa como termo inicial de contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação tem aplicação limitada às hipóteses em que não há pagamento antecipado pelo contribuinte, ou em que o pagamento antecipado é feito com dolo, fraude, ou simulação.

(AI nº 1.0145.10.068094-4/002 – 1ª Câmara Cível – Rel. Des. Eduardo Andrade – j. 07/08/2012 – p. 16/08/2012) (grifos e destaques dos autores).

APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ANULAÇÃO - ICMS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO - PAGAMENTO A MENOR - TERMO INICIAL - FATO GERADOR - DEPURADORES DE AR - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - APARELHOS INDUSTRIAIS - NÃO CONFIGURAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE. **I - Tratando-se de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, como é o caso do ICMS, a ausência da declaração e pagamento do tributo enseja o lançamento de ofício (art. 149, CTN), aplicando-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN.** (AC nº 1.0024.09.653946-5/001 – 7ª C. Cível – Rel. Des. Peixoto Henriques – j. 25/08/2015 – p. 31/08/2015) (grifos e destaques dos autores).

Assim, o que se percebe é que o Tribunal de Justiça mineiro, quando da análise e aplicação dos prazos decadenciais do ITCD e do ICMS, aplica regras distintas para tributos da

mesma espécie quanto ao lançamento. Em outras palavras, dá-se tratamento diverso para situações idênticas, o que viola, por consequência, o princípio da segurança jurídica.

Veja-se a esse respeito que o fato gerador do ICMS, como, por exemplo, a venda de mercadorias em estabelecimento comercial, só será de conhecimento da Fazenda Pública, não havendo declaração do contribuinte, nas seguintes hipóteses: a) por meio de um procedimento administrativo iniciado por seus auditores, em razão de regular fiscalização; ou b) a partir de ulterior denúncia espontânea ou de terceiros.

Ao contrário, ainda que o contribuinte do ITCD não declare a ocorrência do fato gerador, não apresentando a declaração de bens e direitos exigida pela Administração Fazendária, e por isso, não realizando o recolhimento do tributo, é possível, à Fazenda Pública, realizar o lançamento de ofício.

Isso porque a Fisco mineiro recebe, mensalmente, pelas vias eletrônica e impressa, informações acerca dos óbitos ocorridos e registrados nos Cartórios de Registros das Pessoas Naturais, em todo o Estado.

Essa determinação está prevista no art. 437, inciso VIII, do Provimento 260/CGJ/2013, que regulamenta os atos normativos da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais, relativos aos serviços notariais e de registro, estabelecendo as obrigações impostas aos oficiais de registro civil das pessoas naturais, dentre as quais a de encaminhar relatório à administração fazendária, contendo os óbitos ocorridos e registrados em sua unidade, até décimo dia do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

O mesmo Provimento, em seu art. 533, detalha as informações que deverão constar na certidão de óbito a ser emitida, sendo que aquelas que mais interessam ao nosso estudo são aquelas contidas nos incisos III (o prenome, nome, sexo, idade, estado, profissão, naturalidade, domicílio e residência do morto); IV (se era casado, o nome do cônjuge sobrevivente, mesmo quando separado, e, se viúvo, o do cônjuge pré-morto, assim como a serventia do casamento, em ambos os casos); VI (se faleceu com testamento conhecido); VII (se deixou filhos e, caso sim, nome e idade de cada um) e; X (se deixou bens e herdeiros menores ou interditos). Deverá constar, ainda, informações cadastrais relativas ao falecido, tais como números do CPF, do documento de identidade e de inscrição de INSS.

Ainda acerca desse Provimento, o art. 12, que dispõe sobre a responsabilidade dos serventuários dos cartórios de registros das pessoas naturais, informa que:

“os tabeliães e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causarem a terceiros na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros o direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos” (MINAS GERAIS, 2013).

Nesse mesmo sentido, o art. 21 do Decreto nº 14.941/03 que, como informado, trata do ITCD em Minas Gerais, prevê que a autoridade judicial, o serventuário da justiça, o tabelião, o oficial de registro e o escrivão, são solidariamente responsáveis pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles ou perante eles em razão de seu ofício ou pelas omissões a que derem causa.

Pode-se observar, a partir da análise dessas determinações legais, que pelo conteúdo dos relatórios apresentados, o Fisco tem conhecimento do fato gerador e de informações relevantes e suficientes, se não para efetuar o lançamento de ofício, para o requerimento da abertura do inventário, como legitimado que é, em razão de seu interesse, consoante o disposto no art. 615, VIII, do Código de Processo Civil.

Entende-se o interesse da Fazenda Pública, aqui, como a possibilidade de lançar o ITCD de ofício, em razão da partilha a ser realizada no curso do procedimento do inventário, aumentando, assim, a arrecadação do Estado, excetuando-se, por óbvio, as hipóteses de não-incidência, descritas nos arts 4º, 4º-A e 5º, ou de isenção, apontadas no art. 6º, todos do Decreto nº 43.981/05.

O requerimento para a abertura de inventários pela Fazenda Pública pode estar presente, também, na ocorrência das seguintes hipóteses, dentre outras possíveis:

a) quando referir-se a crédito tributário já lançado, ou seja, quando o Fisco já era credor do *de cuius*, antes de seu falecimento, tendo sido instaurada, ou não, a execução fiscal, habilitando seu crédito (CDA) no procedimento de inventário;

b) na herança jacente, ou seja, quando “não se sabe de herdeiros: ou porque não existem, ou porque não se sabe de sua existência, ou porque os herdeiros eventualmente conhecidos renunciaram à herança” (VENOSA, 2004, p.65); e

c) na herança vacante, aquela em que se atribui “os bens da herança ao poder público, colocado em último lugar na ordem de vocação hereditária, após os colaterais de quarto grau” (VENOSA, 2004, p.70/71).

Ademais, a avaliação dos bens e direitos passíveis de partilha é realizada pela própria Fazenda Pública, cujos valores são arbitrados por esta e comporão a base de cálculo do imposto.

Assim, pertinente é a lição de Carlos Victor Muzzi Filho (2013, p.35), quando este afirma que “é ônus do Fisco, criar mecanismos de fiscalização que lhe permita identificar o fato gerador do ITCD *Causa Mortis*, procedendo, então, o lançamento no prazo decadencial contado na forma do art. 173, I, do CTN.” Ainda segundo o autor, “de fato, a ninguém

ocorreria sustentar que, não sendo o Fisco comunicado do fato gerador do Imposto de Renda, por exemplo, não se poderia contar o prazo decadencial”.

Em síntese, tem-se que a Fazenda Pública Estadual é, mensalmente, informada pelos Cartórios de Registro Civil das Pessoas Naturais, por força do Provimento 260/CGJ/2003, de todos os óbitos ocorridos no Estado de Minas Gerais, notadamente aqueles em que o falecido deixa bens e direitos passíveis de inventariança e posterior partilha, ainda que não possua herdeiros ou meeiro, cumprindo, desta forma, o disposto no parágrafo único, do art. 41, do Decreto 43.981/05, que informa que o prazo decadencial para o lançamento do ITCD:

é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte **ou na informação disponibilizada ao Fisco**, inclusive no processo judicial (MINAS GERAIS, 2005 (grifos e destaques dos autores).

Uma vez informada sobre o fato gerador, a Fazenda Pública Estadual tem legitimidade para requerer a abertura do inventário, nos moldes do art. 615, inciso VIII, do CPC.

A partir das informações que podem ser obtidas junto à Receita Federal, no curso do procedimento de inventário, mediante ofício expedido pelo juízo competente, a partir de requerimento da Fazenda Pública, e com base na última declaração anual de imposto de renda do *de cujus*, é possível identificar os bens e direitos passíveis de serem partilhados.

Por fim, de posse das informações disponibilizadas pela Receita Federal, é possível à administração fazendária realizar a avaliação desses bens e direitos, para ulterior lançamento de ofício do valor do tributo a ser cobrado dos herdeiros e/ou meeiro.

Pode, ainda, a Fazenda Pública, se preferir, solicitar juntos aos órgãos públicos, a partir das informações recebidas pelos cartórios, desde que previamente instaurado o competente processo administrativo, as informações necessárias ao lançamento de ofício, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal, em fevereiro de 2016, decidiu pela constitucionalidade do art. 6º, da Lei Complementar 105/2001, que autoriza aos órgãos da administração tributária a quebra do sigilo bancário de contribuintes, sem autorização judicial.

7. Conclusão

A partir das informações prestadas pelos Cartórios de Registro Civil das Pessoas Naturais de todo o Estado de Minas Gerais, é possível à Fazenda Pública requerer a instauração de inventário daqueles que, à época do falecimento, eram proprietários de bens e direitos passíveis de partilha.

Após a instauração do inventário, mediante requerimento do Fisco, pode-se acessar informações acerca dos bens e direitos pertencentes ao falecido, a partir de ofício expedido pelo juízo da causa à Receita Federal, requerendo cópia da última declaração de imposto de renda entregue pelo *de cujus* e, com base na avaliação desses bens e direitos, a qual é realizada pelo próprio Fisco, efetuar o lançamento do ITCD, de ofício, nos moldes do art. 149, II, do CTN.

Pode a Fazenda Pública, ainda, instaurar procedimento administrativo e requerer junto às instituições financeiras e órgãos públicos informações que tornem possível o lançamento de ofício do ITCD.

Assim, a regra a ser aplicada, no que tange à fixação do marco inicial do prazo decadencial, não pode ser outra senão aquela disposta no art. 173, I, do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Frise-se, a esse respeito, ser essa a regra aplicada pelo judiciário mineiro nas discussões jurídicas acerca do prazo decadencial do ICMS, cujo lançamento se dá por homologação, tal qual o ITCD. Ou seja, é necessário atribuir segurança jurídica, através de soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.

Não há base legal, portanto, que sustente o entendimento dado pela Fazenda Pública Estadual e ratificado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no que diz respeito à aplicação da regra da contagem do prazo decadencial para o lançamento do ITCD, pois, assim, estaríamos criando a possibilidade de o lançamento tributário ser realizado a qualquer tempo, o que não é permitido em nosso ordenamento tributário.

O prazo máximo estipulado para o lançamento tributário é de cinco anos, podendo, tão somente, ocorrer variações quanto à fixação do termo inicial dessa contagem, em razão da modalidade de lançamento.

Isso porque o Código Tributário Nacional não apresenta como requisito, para a fixação do início da contagem do prazo decadencial ao lançamento do tributo, o fornecimento, pelo contribuinte, da declaração da ocorrência do fato gerador, seja diretamente à Fazenda Pública ou mediante a instauração de processo judicial de inventário.

Assim, é dever do Estado, a partir das informações que lhes são fornecidas, trabalhar com eficiência na arrecadação dos tributos de sua competência, sempre respeitando as formas previstas em lei.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual direito tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. 409p.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 512p.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. 485p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, 17 mar. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. DJe, 13 mai 2010. RSTJ vol. 218, p.705.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 555p.

FRATTARI, Rafael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. 326p.

MINAS GERAIS. Decreto 43.981, de 3 de março de 2005. Regulamenta o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Belo Horizonte. **Minas Gerais Diário do Executivo**, 04 mar 2005, p 2, col. 1.

MINAS GERAIS. Lei 14.941, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Belo Horizonte. **Minas Gerais Diário do Executivo**, 30 dez 2003, p 14, col. 1.

MINAS GERAIS, Orientação DOLT/SUTRI 002, de 18 de dezembro de 2006, atualizada em 10 de novembro de 2010. Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2006.htm> Acesso em: 02 dez. 2015.

MINAS GERAIS. Provimento 260/CGJ/2013. Codifica os atos normativos da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais relativos aos serviços notariais e de registro. Disponível em:
<http://www.recivil.com.br/preciviladm/modulos/noticias/arquivos/Codigo_de_Normas-Provimento_n_260.pdf> Acesso em: 02 dez. 2015.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto sobre transmissões *causa mortis*: lançamento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 212, p. 29-36, mai. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 1198p.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3 ed. rev. e amp. São Paulo: Editora Max Limonad, 2004. 314p.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. v. 7, 432p.