

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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 I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

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

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discricionariedade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

O CRITÉRIO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD

THE TEMPORAL CRITERION OF TAX INCIDENCE OF THE STATE AND GIFT TAX - (ITCMD)

Marcos Aurélio Pereira Valadão ¹

Flavio Chaib ²

Resumo

O artigo tem por objetivo analisar o critério temporal de incidência tributária do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação - ITCMD, com especial referência às Súmulas ns. 112, 113 e 114 do STF. Com este objetivo o artigo parte da metodologia analítica da regramatrix de incidência, com foco no aspecto temporal. Metodologicamente trata-se de pesquisa bibliográfica e documental, por meio da análise de julgados dos tribunais superiores, visando elucidar a hipótese levantada. Dedicase especial atenção à questão da aplicação da norma no tempo, e a aplicação das referidas súmulas, que podem estar em dissonância com a realidade atual.

Palavras-chave: Imposto causa mortis e doações, Fato gerador, Momento de ocorrência, Súmulas

Abstract/Resumen/Résumé

The article aims to analyze the temporal criterion of the tax incidence of state and gift tax (ITCMD), with particular reference to Judicial Precedents ns. 112, 113 and 114 (STF). The article uses the analytical methodology of the matrix rule for tax incidence, focusing on the temporal aspect. Methodologically it is a and bibliographical and documentary research, by analysing superior court cases to elucidate the hypothesis raised. The article dedicates special attention to the issue of the application of the rule in time, and the application of cited precedents, which may be not be in line with the current reality.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: State and gift tax, Taxable event, Moment of occurrence, Judicial precedentes

¹ Doutor em Direito (SMU - EUA); Mestre em Direito (UnB); Especialista em Administração Tributária (PUC-GO); MBA (IBMEC); Professor e Pesquisador da UCB (Brasília). Presidente da 1ª Seção do CARF/MF.

² Auditor Fiscal da Fazenda Estadual do Piauí, Mestre em Administração pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília- UCB.

1 INTRODUÇÃO

Apesar de pouco explorado pela doutrina, a arrecadação do imposto sobre heranças e doações vem crescendo nos últimos anos. O estudo do imposto sobre heranças ganha importância mundial, como destaca Thomas Piketty (PIKETTY, 2014, p. 369) em todas as sociedades, existem duas maneiras principais de se obter conforto material: por meio do trabalho ou da herança, e a tributação sobre a herança tem grande relevância na distribuição da renda no longo prazo. No Brasil, as administrações tributárias que vem revisando a forma de tributar e fiscalizar o ITCMD, aumentando suas alíquotas, definindo os critérios de progressividade, estabelecendo prazos e inserindo obrigações acessórias para facilitar a fiscalização e aumentar a arrecadação, e assim, calorosas discussões vem ganhando destaque na doutrina e nos tribunais superiores.

Em face disto, vale fazer uma revisão sobre os principais pontos de conflitos em matéria da tributação do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação.

Nesse sentido, o presente artigo faz uma análise sobre o critério temporal do fato gerador do ITCMD. A priori, parece simples a definição sobre o momento de ocorrência do fato gerador do ITCMD, no núcleo transmissão *causa mortis*, aqui denominado imposto sobre herança, considerando que o evento morte abre-se a sucessão hereditária. Porém a complexidade decorre do fato que neste momento o fisco não tem os elementos necessários para efetuar o lançamento do crédito tributário. Daí, as legislações estaduais, que regem a matéria, incluem dispositivos elegendo termos iniciais, prazos para lançamentos e para pagamento do imposto, etc. Ocorre que, em razão desses dispositivos legais, surgiram demandas judiciais que acabaram desaguando no Supremo Tribunal Federal – STF, que assim, editou as súmulas 112, 113 e 114, utilizadas para solucionar conflitos envolvendo discussões sobre definição de alíquotas, base de cálculo e contagem inaugural do prazo prescricional e decadencial para a exigibilidade do ITCMD.

Assim, para melhor compreensão desta análise, em termos metodológicos foi elaborada pesquisa bibliográfica e documental a respeito do critério temporal, elencando o que dispõe a legislação tributária, e em seguida explorou-se especificamente estes aspectos no que diz respeito ao imposto sobre herança, confrontando o que dispõe as legislações tributárias e civil.

Este estudo justifica-se pelo fato de apontar uma possível solução de conflitos quanto a aplicação da legislação no tempo, tendo como objetivo principal mostrar a posição da

doutrina e da jurisprudência dos tribunais, e em face disto, fazer uma análise crítica das súmulas elencadas, questionando-as sobre suas aplicabilidades em tempos atuais.

Por fim, aponta as conclusões sobre o estudo e sugere alternativas legais, com objetivo de reduzir os conflitos de dar melhor aplicabilidade e eficácia à norma tributária.

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O ITCMD

Da subsunção da norma jurídica que prescreve a incidência tributária sobre o fato concreto surge a relação jurídico-tributária. Essa relação vincula o Estado (Fisco) e o particular (contribuinte), ainda que inexistam o dever de pagar tributo, existirá uma obrigação tributária. Ocorre que esta relação advém do império de uma norma jurídica que a estabelece como consequência da realização do descrito no texto legal.

Nesse sentido, CASSONE (2015, p. 138) explica o fenômeno da subsunção ao dizer que: só há fato gerador se o fato ocorrido contiver todos os elementos descritos pela Lei, devendo tais elementos, em consequência, corresponder rigorosamente à descrição que a lei faz do tipo tributário

A expressão “regra matriz de incidência tributária” foi utilizada por CARVALHO (2008, p.146), que assim descreveu:

a regra matriz é apresentada como um método, um recurso para compreensão do fenômeno jurídico-tributário. Partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto.

Assim, esse método esquematiza dois polos, o antecedente ou proposição descritiva que se interliga com uma proposição prescritiva, o consequente. Nesse diapasão, descreve PRADO (2009, p.45):

no ato intelectual da construção da norma tributária em sentido estrito, o cientista deverá identificar as duas proposições que obrigatoriamente a compõem: uma proposição descritiva (antecedente) conectada a uma proposição prescritiva (consequente), competindo-lhe, ainda, apontar os seus aspectos essenciais: no antecedente (hipótese ou descritor), o critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial); consequente (prescritor), os critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Dessa forma, essa proposta teórica desenvolvida por CARVALHO (2008, p.502) permite estudar com profundidade a estrutura lógica e científica da norma jurídica que estabelece a relação jurídico-tributária, identificando a proposição descritiva, que antecede a relação, apontando o “fato gerador”, os critérios: material, temporal e espacial, bem como, a proposição prescritiva, que é a consequência da concretização da norma, apontando os critérios: pessoal e quantitativo.

no polo antecedente, o esquema da regra matriz tributária aponta a descrição hipotética de uma situação que, concretizada, motivará o surgimento da relação em questão. O antecedente é corriqueiramente denominado de “fato gerador”.(...)

Por sua vez, o prescritor da regra matriz de incidência apresenta a relação jurídica que se instaura a partir da concretização do “fato gerador”. Essa relação, como se verá, tem a natureza obrigacional, implicando que o sujeito passivo tem a obrigação de pagar um valor ao sujeito ativo. Surgem assim, os critérios pessoal (i.e.: as pessoas que se vinculam pela relação jurídica assim estabelecida – sujeito ativo e passivo) e quantitativo (o montante a ser recolhido, expresso pela base de cálculo e a alíquota).

Com efeito, a teoria da regra-matriz tributária foi utilizada por nossa legislação, tendo o artigo 97 do Código Tributário Nacional- CTN, contemplado o Princípio da Legalidade, ao dispor:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I- a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II- a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. (...);
- III- a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;
- IV- a fixação da alíquota e da sua base de cálculo (...)

Assim, o antecedente material (“fato gerador”) e os consequentes (pessoal: sujeito passivo e quantitativo: base de cálculo e alíquota) da regra-matriz estão subordinados a legalidade.

O artigo 114 do CTN define o fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Portanto, é o fato descrito em lei contendo todos os elementos que identifique sua perfeita identificação. Diversos autores adotam outras terminologia, no entanto, independente das asserções doutrinárias, discorre COELHO (2015) que acontecido o fato previsto na hipótese legal, o

mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide, produzindo efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas.

Após essas breves considerações acerca da regra-matriz de incidência tributária, examinar-se-á o artigo 155 do texto constitucional, que rege o ITCMD, para posterior confronto dos critérios da regra-matriz de incidência tributária disposta na legislação estadual.

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;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

O texto constitucional trouxe algumas inovações em relação à Constituição de 1967/1969, no entanto manteve a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para tributação sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* a título gratuito (doação) de bens imóveis, estendendo-a, para os bens móveis. Ademais, determinou a regulamentação por lei complementar nas hipóteses definidas nas alíneas “a” e “b” do inciso III. E por fim, estabeleceu a competência para atribuir as alíquotas máximas ao Senado Federal.

Vale destacar que o dispositivo prescreve dois núcleos: a) transmissão *causa mortis* e b) doação. Para COELHO (2015, p. 461), ao comentar o artigo 35 do Código Tributário Nacional, afirma que “o imposto como ideado no CTN não mais existe. A CF/88 atribuiu aos Estados um imposto *causa mortis* amplo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos”. Nesse sentido, PRADO (2009, p.35) conclui “o ITCM não incide sobre bens isoladamente considerados, mas sobre o quinhão recebido pelo herdeiro, o que pressupõe o exame do acervo hereditário na sua integralidade.”

O ITCMD é caracterizado com imposto de natureza real, ou seja, é um imposto em que se toma em consideração apenas a coisa sobre a qual recai o tributo, sem levar em conta as condições particulares dos contribuintes. Em sentido contrário, o imposto de natureza

pessoal é aquele em que são sopesadas as qualidades individuais dos contribuintes para sua gradação.

No entanto, vale ressaltar a posição TORRES (2007, p. 228), ele destaca que o “princípio da personalização”, expresso pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha da sucessão, presente em diversas legislações estrangeiras, fez com que imposto causa mortis tenha se transformado em um tributo pessoal, quando antes era real.

3 ANTECEDENTE TEMPORAL DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DO NÚCLEO CAUSA MORTIS

Qual o marco temporal que a norma tributária elegeu para definir a ocorrência do fato gerador do ITCMD pela transmissão de bens ou direitos em razão da morte?

Segundo CARVALHO (2002, p.142) a classificação jurídica com base no critério temporal das “hipóteses tributarias” são: a) as que definem (expressa ou implicitamente o momento de ocorrência do fato jurídico tributário; b) que não definem momento específico, podendo acontecer em qualquer circunstância de tempo.

A princípio, deve-se recorrer ao conceito do direito civil para identificar o momento de transmissão da herança, no núcleo *causa mortis*, assim dispõe o artigo 1.784 do Código Civil, *in verbis*: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”.

Portanto, a priori, o evento morte é o marco temporal para a incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos, inclusive sobre a morte presumida, em que se abre a sucessão provisória.

Nesse diapasão, MACHADO (2010, p.378) afirma que:

a morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força de lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados.

Discorrendo sobre o aspecto temporal da hipótese de incidência do ITCMD, FERNANDES (2013, p.84) relata a importância ao fato morte, por ser ele o evento – base de incidência da regra:

temos que a abertura da sucessão é o ponto de partida de todo o fenômeno hereditário. É começar o fato sucessório. O elemento essencial de toda a disciplina jurídica de transmissão por morte é o próprio fato da sucessão, como continuação nos sucessores das relações jurídicas que compõem o patrimônio do falecido. (...) O fato jurídico morte é o gerador da sucessão, ou seja, a substituição do sucedido pelo sucessor na titularidade do patrimônio que se transmite opera de imediato com o fato jurídico morte.

No caso da morte presumida, DINIZ (2008, p.49) relata declaração judicial é admitida “para viabilizar o registro do óbito, resolver problemas jurídicos gerados com o desaparecimento e regular a sucessão causa mortis, apenas depois de esgotadas todas as buscas e averiguações, devendo a sentença fixar a data provável do óbito”.

O Código Civil de 2002 autoriza ao juiz a declaração de morte presumida quando for extremamente provável a morte de quem estava em perigo de vida. Outra hipótese, em que se autoriza a declaração de morte presumida é quando alguém, desaparecido em campanha (ação militar) ou feito prisioneiro, não for encontrado até dois anos após o término da guerra.

Segundo o Código Civil, assim como o óbito deverá ter assento em Registro Público (art. 9º, I, CC), também a declaração de morte presumida será registrada (art. 9º, IV, CC).

Outra possibilidade para se declarar a morte presumida é com declaração de ausência, quando o Código Civil autoriza, na última parte de seu art. 6º: “(...) presume-se esta (a morte), quanto aos ausentes, nos casos em que a lei autoriza a abertura de sucessão definitiva.

Identificado o momento de ocorrência do fato gerador do ITCMD, deve-se observar quais as consequências e efeitos desta definição, isto porque, pergunta-se: seria possível o Fisco identificar e apurar o cálculo do ITCMD, sem que haja a realização do inventário, o levantamento dos bens, dos direitos, dos herdeiros e dos legatários?

Resta claro, que com o evento morte, abre-se a sucessão, porém, em tese, o Fisco não tem os elementos necessários para constituição do crédito, ou seja, não é possível verificar as circunstâncias materiais necessárias para constituir-se o crédito tributário.

Nesse sentido, afirma PRADO (2009, p.111), *in verbis*:

embora tenha sido definido que o marco temporal da hipótese tributária ocorre com a abertura da sucessão, afirmamos que a apuração da base de cálculo do ITCM é um fenômeno complexo, não dimensionável naquele instante, concluindo que somente com a realização do inventário e da partilha de bens é possível identificar os herdeiros e apurar o efetivo acréscimo patrimonial por ele experimentado.

Vale ressaltar que o sistema jurídico em vigor estabelece que a transmissão aos herdeiros seja viabilizada por meio do inventário ou arrolamento, ademais o Código de Processo Civil estabelece o prazo de 60 (sessenta) dias a contar da abertura da sucessão, para o processo de inventário e partilha seja aberto.

Pelo exposto, resta claro que no caso do ITCMD, em regra, caberá ao legislador estabelecer o momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do imposto. No entanto, o instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação, eis que todos os aspectos da norma são intrinsecamente ligados e indissociáveis.

O lançamento do ITCMD, no caso do inventário, conta com o auxílio do contribuinte, ao informar e declarar o que consta no processo de inventário, sem no entanto, efetuar pagamento prévio do imposto, de acordo com a legislações estaduais. Assim, em razão do contribuinte ao prestar as informações sobre matéria de fato indispensáveis à efetivação do lançamento, configura-se o lançamento denominado por declaração. Porém, sujeito a homologação do cálculo pelo fisco.

Vale lembrar o que dispõe o CTN a respeito:

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

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

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

Portanto, da análise sobre o aspecto temporal da incidência do ITCMD – *causa mortis*, têm-se cinco instantes de relevância e intrinsecamente ligados, na aplicação da norma tributária em relação à incidência e à apuração do valor desse imposto: a) o evento morte; b) a formalização ou abertura do inventário; c) requerimento ou conhecimento da fazenda pública; d) homologação do cálculo; e) momento da partilha.

A partir destes cinco instantes elencados acima, o fisco deve observar a regra a ser aplicada no caso concreto.

Em tese, a regra do *tempus regit actum* consagra a aplicação da norma vigente à época dos fatos da ocorrência do fato gerador. Isso porque será a partir destes momentos que o legislador irá dispor para considerar a aplicação efetiva da norma ao caso concreto.

Nesse sentido, SCHOUERI (2015, p.804) esclarece:

vigente uma lei, deve ser ela aplicada. Daí o imediato raciocínio de que concretizando-se a hipótese descrita no antecedente normativo de lei vigente, cabe sua aplicação, i.é, desenrola-se o conseqüente normativo. No caso das leis que instituem tributos, dir-se-á presente o fato jurídico tributário, daí implicando o surgimento da relação jurídico-tributária.

Foi nessa linha que o artigo 105 do Código Tributário Nacional estabeleceu que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

O sentido da aplicação imediata deste artigo segundo MACHADO (2010, p.90) é:

A rigor, a norma do art. 105, que admite a aplicação da lei ao fato gerador pendente, não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, porque configura evidente hipótese de retroatividade no que diz respeito aos elementos de fatos já consumados...A lei nova que agrava ônus do contribuinte somente deve ser aplicada aos fatos geradores ainda não iniciados. Em outras palavras, a lei que agrava os encargos do contribuinte somente deve ser aplicada no ano seguinte de sua publicação.

Faz-se mister esclarecer que o âmbito temporal de validade da norma deve distinguir os fatos ocorridos antes e depois do estabelecimento desta. Em regra, a norma refere-se a acontecimentos futuros, porém, ela poderá ser aplicada a fatos pretéritos, daí falar em “força retroativa” de uma norma jurídica.

Quanto a aplicação retroativa da lei tributária, a regra é a irretroatividade, no entanto, o art. 106 do CTN trouxe as hipóteses de aplicação a ato ou fato pretérito:

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Vale destacar que a retroatividade benigna advém do Direito Penal, no qual aplica-se a lei mais benéfica com intuito de favorecer o agente. No entanto, em matéria tributária, a

retroatividade é aplicada quando a lei cominar penalidades menos severa, e portanto, não alcança a aplicação de alíquotas, mas tão somente a aplicação de penalidades.

Em matéria de ITCMD, a ausência de lei complementar que regule norma geral, fez com que os Estados e o Distrito Federal legislassem de forma supletiva, dando margem a instituição de um pandemônio de dispositivos sobre a consideração do momento de ocorrência do fato gerador.

Como panaceia para todos os males foram editadas pelo STF, algumas súmulas, objeto de análise no próximo tópico.

4 CONSIDERAÇÕES ÀS SÚMULAS 112, 113 E 114 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF.

Em síntese, estas súmulas dispõe sobre o momento de aplicação da regra de incidência do ITCMD e são utilizadas para solucionar conflitos envolvendo discussões sobre definição de alíquotas, base de cálculo e contagem inaugural do prazo prescricional e decadencial para a exigibilidade do ITCMD.

4.1 SÚMULA 112/STF. O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

No julgamento que tratava, originariamente, de agravo de instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra decisão que, nos autos do inventário dos bens deixados por João S. R. e de Maria S.R., o STJ determinou a aplicação da alíquota de 1% para o cálculo do ITCD, com base na legislação vigente à época da apuração do imposto, em vez de aplicar a alíquota de 4% prevista na lei vigente na data da abertura da sucessão (morte do de cujus).

TRIBUTÁRIO – ITCD – FATO GERADOR – PRINCÍPIO DA SAISINE – SÚMULA 112/STF. 1. Cinge-se a controvérsia em saber o fato gerador do ITCD - Imposto de Transmissão Causa Mortis. 2. Pelo princípio da *saisine*, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no

cálculo do ITCMD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do de cujus. 4. Incidência da Súmula 112/STF. Recurso especial provido.¹

Pelo que se extrai da referida súmula, em atenção ao princípio do *saisine*, de origem francesa, pelo qual se estabelece que a posse dos bens do “de cujus” se transmite aos herdeiros, imediatamente, na data de sua morte, a lei considera como o momento de ocorrência do fato gerador da incidência do ITCMD, o evento morte, daí concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCMD serão aquelas ao tempo do óbito do de cujus.

E se alíquota da data do evento morte fosse maior? Aplicar-se-ia a mais favorável ao contribuinte (retroatividade da norma benigna)?

E agora com a instituição de alíquotas progressivas, como aplicar-se-ia a súmula?

Dessa forma, com base nesta súmula era de se esperar que todas as regras de apuração do cálculo do imposto fossem com base nas normas à época do evento morte, e da mesma forma, que este fosse o termo *a quo* na contagem dos prazos. Porém, não é este o entendimento dos tribunais, conforme esposados nas súmulas seguintes.

4.2 SÚMULA 113/STF. O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

No julgamento de recurso especial nº 57.742- PR fundado no artigo 105, a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, o STJ proferiu seguinte decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. SÚMULA 113/STF. CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO. 1. “O imposto de transmissão causa mortis é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação” (Súmula 113/STF). 2. Não recolhido o valor na época própria, torna-se indispensável a necessária atualização do valor. É pacífico o entendimento de que a correção monetária da base de cálculo não implica alteração do fato gerador. Precedentes. 3. Recurso especial conhecido e improvido.²

O fato gerador do ITCMD incide sobre a transmissão dos bens com a abertura da sucessão. Nesse momento (abertura da sucessão/morte do *de cujus*), ainda não é exigível o pagamento da exação. O art. 38 do Código Tributário Nacional é bastante claro ao estabelecer que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

¹ STJ - REsp: 1142872 RS 2009/0104234-6, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 20/10/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/10/2009)

Dessa forma, deve-se concluir que somente com a liquidação da herança, via sentença judicial, é que se definem quais os bens que efetivamente foram transmitidos aos herdeiros.

Portanto, observe que aplica-se a regra da definição da base de cálculo não a do evento morte, mas sim a do momento do lançamento do imposto.

Daí questiona-se: cabe ao fisco aguardar o momento que o contribuinte entender para requerer o lançamento? E o instituto da decadência?

4.3 SÚMULA 114/STF. O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.

Pelo exposto, pode-se concluir que a obrigação tributária, existente desde a data do óbito, somente é exigível o seu cumprimento após a homologação do cálculo por sentença judicial.

Ocorre que, diversas legislações estaduais (MG, PI, SP,...) estabelecem prazos para pagamento do imposto, tendo como termo *a quo* o da abertura da sucessão. Nesse sentido, resta claro que tais dispositivos consideram exigível o crédito tributário a partir da abertura da sucessão, independente de julgamento.

Ademais, vale destacar que a Constituição atribuiu capacidade plena aos estados-membros para legislar sobre direito tributário, visto que não existe lei federal sobre normas gerais que trate do referido imposto. Assim, sendo o estado-membro competente para legislar sobre direito tributário, com competência legislativa plena, segundo estipula o *caput* do art. 6º do Código Tributário Nacional. Assim, não pode o Código de Processo Civil disciplinar matéria tributária relativa ao ITCMD, não podendo, por consequência, estabelecer o momento de recolhimento, bem como sua exigibilidade, confrontando norma tributária específica.

Ressalta-se que este não é o entendimento que tem prevalecido pelos tribunais superiores.

5 CONCLUSÕES

² STJ, REsp: 57.742 PR 1994/0037618-9 Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 04/05/2004, T2 - SEGUNDA TURMA

Com as recentes alterações nas legislações tributárias, reacende as discussões sobre alguns pontos conflitantes, e um deles, conforme esposado é em relação aos dispositivos nas legislações estaduais sobre o momento de ocorrência do fato gerador do ITCMD.

Com base na análise da regra-matriz de incidência tributária e na posição doutrinária e jurisprudencial restou evidente que o momento de ocorrência do fato gerador do imposto sobre herança é o evento morte.

Porém, questionou-se se seria possível o Fisco identificar e apurar o cálculo do ITCMD, sem que haja a realização do inventário, o levantamento dos bens, dos direitos, dos herdeiros e dos legatários?

Daí, concluir-se desta impossibilidade tendo em vista que a apuração da base de cálculo do ITCMD ser um fenômeno complexo, não dimensionável naquele instante. Assim, o fisco, naquele momento, não dispõe dos elementos necessários ao procedimento administrativo do lançamento, sendo necessário colher as informações e declarações do contribuinte para efetuar tal mister.

Portanto, as legislações estaduais elegeram seus momentos de definição para constituição do crédito tributário. Ocorre que em razão disso, surgiram conflitos judiciais quanto ao momento de aplicação da regra de incidência do ITCMD, em especial sobre definição de alíquotas, base de cálculo e contagem inaugural do prazo prescricional e decadencial para a exigibilidade do ITCMD.

As repostas foram expostas nas Súmulas 112, 113 e 114 do STF.

No entanto, faz-se severas críticas a edição destas súmulas, a priori, porque datam do ano de 1963 e, ademais foram editadas sob um contexto de discussões legislações já revogadas.

A Súmula 112 diz que o imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. Neste caso, conclui-se que considerou-se o evento morte, para se definir a aplicação da norma. Agora, com a instituição das alíquotas progressivas, instituindo uma alíquota menor que a da data da morte. Qual a alíquota a se aplicar?

A Súmula 113 diz que O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. Neste caso, conclui-se que considerou-se a data da avaliação dos bens. Assim, já se tem um outro momento que seria a época da homologação do cálculo, que em tese fica a critério do contribuinte, visto tratar-se de um lançamento por declaração. Imagine os acréscimos patrimoniais não decorrentes da transmissão no evento

morte. Em tese, o fisco aplicaria a alíquota da legislação à época do evento morte e a base cálculo aplicaria a legislação do momento da homologação do cálculo. Parece ser uma solução complexa.

A Súmula 114 diz que O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo. Também neste caso, parece que a súmula torna impossível o instituto da decadência em matéria de ITCMD, ademais mais uma vez fica a critério do contribuinte declarar ou não, ou seja, prorrogar por qualquer prazo o lançamento do imposto. Isto também não parece razoável. Ademais, no contexto atual, inexistente a figura atual de homologação de cálculos, em processo de inventário.

Vale destacar, que atualmente, as administrações tributárias estaduais dispõem de estruturas tecnológicas que permitem trocas de informações com diversas entidades públicas e privadas, velocidade nos processamentos de dados e modernos mecanismos de controle. Isto permite, perfeitamente, alterar e ajustar suas legislações, podendo controlar eletronicamente, o número e registro de óbitos, criar obrigações acessórias e aí sim levar efetivamente todos os aspectos do momento de ocorrência do fato gerador do ITCMD para o evento morte.

Desta forma, os fiscos estaduais não ficariam adstritos ao comportamento do contribuinte, já efetivamente exerceriam suas ações fiscais e minimizariam as discussões jurídicas a respeito do tema.

Assim, o momento de ocorrência do fato gerador do ITCMD é o evento morte, e todos os aspectos da definição do lançamento deste imposto reportar-se-ia a esta data, inclusive para fins de contagem de prescrição e decadência.

6 REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acessado em 20-03-2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acessado em: 20-03-2016.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Súmulas. Versão Resumida. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>> Acessado em 20-03-2016.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199400376189&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acessado em 20-03-2016
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária.** 4ª ed., ed. Max Limonad, São Paulo, 2002.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência.** 25 ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 14ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 3. Ed. São Paulo. Saraiva, 2013.
- DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado.** 13 ed. São Paulo, Saraiva: 2008.

FERNANDES, Regina Celi Pedroti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 3ª ed. ver. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**; tradução Monica Baumgarten de Bolle, 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre Herança**. 1ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.