

UNIVERSIDADE FUMEC
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS, SOCIAIS E DA SAÚDE
Programa de Pós-Graduação em Direito

Paulo Roberto Lassi de Oliveira

**A APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL NO LANÇAMENTO DO
IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO**

Belo Horizonte

2017

Paulo Roberto Lassi de Oliveira

**A APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL NO LANÇAMENTO DO
IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito da Universidade FUMEC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito
Coorientador: Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho

Área de concentração: Instituições Sociais, Direito e Democracia.

Linha de Pesquisa: Esfera Pública, Legitimidade e Controle.

Belo Horizonte

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

O48a Oliveira, Paulo Roberto Lassi de, 1961-
 A aplicação do prazo decadencial no lançamento do
imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação / Paulo
Roberto Lassi de Oliveira. – Belo Horizonte, 2017.
 136 f. ; 29,7 cm

 Orientador: Rafael Frattari Bonito
 Coorientador: Carlos Victor Muzzi Filho
 Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade
FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da
Saúde, Belo Horizonte, 2017.

 1. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação
- Brasil. 2. Impostos - Arrecadação - Brasil. 3. Direito
tributário - Brasil. I. Título. II. Frattari, Rafael. III.
Muzzi Filho, Carlos Victor. IV. Universidade FUMEC,
Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 336.22



UNIVERSIDADE
FUMEC

PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO EM INSTITUIÇÕES SOCIAIS, DIREITO E DEMOCRACIA

NOTA FINAL DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE
MESTRADO

BANCA EXAMINADORA:

ASSINATURAS:

Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito

Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato

MESTRANDA: PAULO ROBERTO LASSI DE OLIVEIRA

TÍTULO DA DISSERTAÇÃO:

***“A APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL NO LANÇAMENTO DO
IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO”***

NOTA: (90)

ASSINATURA - ORIENTADOR:

DATA DA DEFESA: 28/08/2017

REITORIA

Av. Afonso Pena, 3880 - Cruzeiro
30130-009 - Belo Horizonte, MG
Tel. 0800 0300 200
www.fumec.br

CAMPUS

Rua Cobre, 200 - Cruzeiro
30310-190 - Belo Horizonte, MG
Tel. (31) 3228-3000
www.fumec.br

A Família!
A Família!
A Família!

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito, meu orientador, e ao Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho, meu coorientador, pela confiança depositada em mim para a realização deste trabalho, pela dedicação e pelos ensinamentos transmitidos durante todo esse percurso. Aos demais professores do Mestrado, pelo profissionalismo e pelos conhecimentos compartilhados. Ao Prof. Dr. Sérgio Henriques Zandona Freitas, pela paciência e disponibilidade. Ao Prof. Dr. André Cordeiro Leal e ao Prof. Doutorando Vinícius Lott Thibau, amigos há mais de uma década e parceiros nas angústias diárias no exercício da advocacia, pelas contribuições cotidianas para a compreensão do Direito. Por fim, agradeço à Beth, Marcela e Bruna, minhas joias, pelo incentivo nessa longa jornada.

RESUMO

Este trabalho tem por objeto apresentar, analisando criticamente, a forma como os tribunais superiores vêm aplicando as normas tributárias, atinentes à fixação do marco inicial da contagem dos prazos decadenciais para o lançamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), especialmente na hipótese em que o contribuinte deixa de cumprir a obrigação acessória de prestar as informações necessárias, acerca da ocorrência do fato gerador. Tem-se que a aplicação dos prazos decadenciais deve se dar em consonância com o princípio da segurança jurídica, na medida em que, as regras a serem seguidas são aquelas dispostas na Constituição brasileira de 1988 e no Código Tributário Nacional (CTN). A metodologia utilizada consistiu na pesquisa bibliográfica e documental, essa última mediante o estudo das legislações estaduais e distrital que tratam do assunto, além do levantamento de decisões dos tribunais superiores, tendo como objetivo analisar o entendimento adotado, no que concerne à aplicação dos prazos decadenciais. A proposta de se estudar as normas tributárias atinentes aos prazos decadenciais para o lançamento do ITCD teve como motivação maior a percepção de que pouco se tem estudado sobre o assunto, mesmo reconhecendo-se que o tributo cumpre papel secundário no que tange à arrecadação tributária dos Estados e do Distrito Federal. Ademais, constatou-se que, para a fixação do marco inicial para o lançamento de outros impostos de competência estadual e distrital que, também, dependem de informações prévias fornecidas pelo contribuinte, tal o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), têm-se aplicado as regras dispostas no CTN. Ao contrário, regras incompatíveis com o ordenamento jurídico têm sido aplicadas para fixar o *dies a quo* da contagem dos prazos decadenciais, quando se trata do ITCD.

Palavras-chave: Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – Lançamento – Prazos Decadenciais – Ausência da declaração

RESUMEN

Este trabajo tiene por objetivo presentar, a partir de una análisis crítica, la manera como se aplica las normas tributarias relativas a la fijación del marco inicial de la contage de los plazos decadenciales para el lanzamiento del Impuesto sobre la Transmición *Causa Mortis* y Donación (ITCD), por los Tribunales superiores principalmente en la hipótesis en la cual el contribuyente deja de cumplir su obligación de prestar las informaciones necesarias acerca de la ocurrencia del fato gerador. La Constitución Brasileña de 1988 y el Código Tributario Nacional (CTN) establecen las reglas a ser seguidas y la aplicación de los plazos decadenciales deben estar en conformidad con el principio de la seguridad jurídica. Teniendo como objetivo hacer una análisis crítica del entendimiento adotado, utilizamos una metodología basada en averiguación bibliográfica y documental siendo que este último se dió por el estudio de las legislaciones estaduais e distrital y de las decisiones de los tribunales superiores. La percepción de falta de estudios de las normas tributarias referentes a los plazos decadenciales para el lanzamiento del ITCD fue la motivación mayor de este estudio, mismo que reconociendo el papel secundario de ese tributo en lo que tange a la arrecadación tributaria de los Estados y del Distrito Federal. Además, lo que se constató fue que la fijación del marco inicial para el lanzamiento de otros impuestos de la competencia estadual y distrital que también dependem de informaciones previas prestadas por el contribuyente tal como el Impuesto sobre la circulación de Mercadorias y Servicios (ICMS), ao revés del ITCD tienen sido realizadas conforme las reglas dispuestas en el ordenamiento jurídico, aún que las informaciones no sean prestadas al Fisco.

Palavras clave: Impuesto sobre Transmición *Causa Mortis* y Donación; Lanzamiento; Plazos Decadenciales; Ausencia de la declaración

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Acre
Ag.	Agravo de Instrumento
Ag.Reg.	Agravo Regimental
AL	Alagoas
AM	Amazonas
AP	Amapá
AREsp	Agravo em Recurso Especial
Art.	Artigo
Atual.	Atualizada
BA	Bahia
CE	Ceará
CGJ	Corregedoria Geral de Justiça
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONSEFAZ	Conselho Nacional de Secretarias da Fazenda, Finanças, Receita e Tributação
Cont.	Continuação
Coord.	Coordenador
CPC	Código de Processo Civil
CRLV	Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.	Decreto
DF	Distrito Federal
DOLT	Diretoria de Orientação e Legislação Tributária
EC	Emenda Constitucional
Ed.	Edição
EResp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
ES	Espírito Santo
GO	Goiás
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Importação
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso
Inter	Vivos

ITCD	Imposto sobre Transmissão de Bens <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR	Imposto Territorial Rural
LEF	Lei de Execuções Fiscais
LC	Lei Complementar
MA	Maranhão
MG	Minas Gerais
MS	Mato Grosso do Sul
MT	Mato Grosso
Org.	Organizador
PA	Pará
PB	Paraíba
PE	Pernambuco
PI	Piauí
PIB	Produto Interno Bruto
PR	Paraná
Ref.	Reformulada
Res.	Resolução
REsp.	Recurso Especial
RExt.	Recurso Extraordinário
Rev.	Revista
RJ	Rio de Janeiro
RN	Rio Grande do Norte
RO	Rondônia
RR	Roraima
RS	Rio Grande do Sul
SC	Santa Catarina
SE	Sergipe
SENAI	Serviço Nacional da Indústria
SP	São Paulo
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
SUTRI	Superintendência de Tributação
TJMG	Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais
TO	Tocantins
UF	Unidade da Federação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 BREVE HISTÓRICO DOS IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÃO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS.....	15
3 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS CAUSA MORTIS E DOAÇÃO	17
4 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	28
5 MODALIDADES DE LANÇAMENTO PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	33
5.1 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO.....	35
5.2 LANÇAMENTO DE OFÍCIO	37
5.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	39
5.4 LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO	44
6 O LANÇAMENTO JUDICIAL PREVISTO NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.....	45
7 O CTN COMO NORMA COMPETENTE PARA DISPOR SOBRE DECADÊNCIA	53
8 A APURAÇÃO DO ITCD NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO	56
8.1 APURAÇÃO E LANÇAMENTO NA HIPÓTESE CAUSA MORTIS E DOAÇÃO, NOS ESTADOS QUE ADOTAM A MODALIDADE DECLARAÇÃO	56
8.2 APURAÇÃO E LANÇAMENTO NA HIPÓTESE CAUSA MORTIS E DOAÇÃO, NOS ESTADOS QUE ADOTAM A MODALIDADE HOMOLOGAÇÃO	58
9 O PRAZO DECADENCIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO	60
10 OS PRAZOS DECADENCIAIS DISPOSTOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	62
10.1 O PRAZO DECADENCIAL NAS HIPÓTESES DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO	65
10.2 O PRAZO DECADENCIAL PARA OS TRIBUTOS LANÇADOS POR DECLARAÇÃO	68
10.3 O PRAZO DECADENCIAL PARA OS TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO	69
10.4 O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DO ITCD, NA HIPÓTESE CAUSA MORTIS.....	74
10.5 O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DO ITCD, NA HIPÓTESE DOAÇÃO	84
11 CONCLUSÃO.....	91
REFERÊNCIAS	93
ANEXO I.....	108

1 INTRODUÇÃO

Não se nota grande interesse dos estudiosos do direito tributário nas questões atinentes ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCD.¹ Isso talvez se deva por ser um tributo cuja arrecadação seja, ainda, pouco representativa para os Estados e para o Distrito Federal.²

Entretanto, percebe-se sua importância, na medida em que sua arrecadação é integralmente revertida para o Estado ou para o Distrito Federal,³ ao contrário do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), tributos que, sendo, também, de competência estadual e distrital, devem ter suas receitas partilhadas com os municípios, conforme regra disposta no art. 158, da Constituição brasileira de 1988.⁴

A possibilidade de se quintuplicar os valores recebidos a título de ITCD foi, inclusive, matéria da revista Valor Econômico, de junho de 2015, o que faria aumentar a receita de R\$ 4,5 bilhões para R\$ 25,1 bilhões, segundo a reportagem.⁵

O incremento da receita poderá vir, ainda, do aumento da alíquota do tributo, proposto pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão que reúne os secretários de fazenda dos Estados e do Distrito Federal, que aprovou o encaminhamento de minuta ao Senado Federal, com o objetivo de elevar a alíquota máxima aplicável, dos atuais 8% (oito por cento), prevista na Resolução 9, de 1992, para 20% (vinte por cento).

¹ A partir da leitura das normas estaduais e distrital que tratam do tributo, pode-se verificar que quinze Estados, além do Distrito Federal, utilizam-se da sigla ITCD. Outros oito Estados utilizam-se da sigla ITCMD, enquanto os Estados da Bahia e do Rio de Janeiro utilizam-se da sigla ITD. Por fim, o Estado de Pernambuco, único a utilizar a sigla ICD, razão pela qual adotou-se, neste trabalho, a sigla mais utilizada.

² De acordo com a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, a arrecadação do ITCD, no ano de 2016, correspondeu a 1,58% da arrecadação tributária total do Estado. Disponível em: <www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucao_anual/evolucao_anos_anterioresef.html>. Acesso em: 28 jul.2017.

³ Neste trabalho, serão utilizados somente os termos “Estados” e “Distrito Federal”, correndo-se o risco da repetição, ainda que esses termos sejam comumente substituídos pelas expressões “unidades da Federação”, “unidades federativas” e “entes federados”, dentre outras.

⁴ Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...] III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁵ Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/4102740/imposto-sobre-heranca-pode-quintuplicar-arrecadacao>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Ainda que em valores mais modestos, percebe-se um incremento na arrecadação desse tributo, dentre outros motivos, em razão da criação de mecanismos mais eficazes de apuração, lançamento e fiscalização pelos Estados e pelo Distrito Federal.⁶

Questão igualmente importante é a fixação do marco inicial para a contagem do prazo decadencial ao lançamento do ITCD, vez que, há tempos, o assunto tem trazido divergências entre o Fisco e os contribuintes⁷. Isso se deve, na maior parte das vezes, como se verá, pela aplicação de regras que vão de encontro àquelas previstas na Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), diferentemente do que ocorre com outros tributos, os quais o contribuinte tem, também, o dever de cumprir com obrigações acessórias prévias ao ato de lançamento, qual o ICMS e o Imposto sobre a Renda, esse último de competência federal.

Entende-se 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 brasileira de 1988, normas essas dispostas, *in casu*, no Código Tributário Nacional. Daí adotar-se como referencial teórico, o princípio da segurança jurídica, na forma apresentada por Heleno Taveira Torres.⁸

Assim, o objetivo desse trabalho é verificar a forma como vem sendo fixado o marco inicial para a contagem dos prazos decadenciais para o lançamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, especialmente na hipótese em que o contribuinte deixa de prestar as informações atinentes à ocorrência do fato gerador *causa mortis* ou doação,

⁶ Segundo a Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo, a arrecadação do ITCD aumentou de R\$ 31,5 milhões, no ano de 2012, para R\$ 54,8 milhões, no ano de 2016, atingindo o pico de R\$ 76,1 milhões, no ano de 2015. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arrecadacao/consulta.php>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁷ Os Estados e o Distrito Federal, com base na autonomia dada pela Constituição de 1988, têm competência para indicar, na legislação instituidora do tributo, aquilo que o CTN denomina *sujeito passivo* (art. 121 e ss.), gênero da qual são espécies o contribuinte e o responsável. Isso faz com que as legislações estaduais e distrital apresentem denominações diversas entre si. Porém, em regra, são considerados contribuintes e responsáveis, sem prejuízo de outras nomenclaturas utilizadas: na transmissão *causa mortis*, o herdeiro ou o legatário, na doação, o doador e/ou o donatário, o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título oneroso, o fiduciário, no fideicomisso e o usufrutuário, no usufruto. A Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais, também apresenta, em seu art. 4º, incisos de I a VI, aqueles que poderão ser réus nas ações executivas, quais sejam: o devedor, o fiador, o espólio, a massa, o responsável por dívidas, tributárias ou não tributárias, as pessoas físicas ou jurídicas de direito privado e os sucessores a qualquer título. Entretanto, para uniformizar a redação, optou-se por utilizar o termo “contribuinte” para indicar qualquer dessas pessoas, exceção feita quando o uso do termo comprometer a compreensão do trabalho.

⁸ Nas palavras de Torres, “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” TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 19.

exigidas pelas legislações estaduais e distrital, necessárias à realização do lançamento pelos órgãos fazendários.

Em razão do caráter teórico do estudo, as informações aqui apresentadas foram obtidas a partir de pesquisa bibliográfica, mediante consultas realizadas em livros e manuais jurídicos, artigos científicos publicados em revistas especializadas e dissertações de mestrado.

Destacam-se nessa seara, além de Heleno Taveira Torres, os ensinamentos de Alberto Xavier, Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, Carlos Victor Muzzi Filho, Eurico Marcos Diniz de Santi, Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, José Souto Maior Borges, Leandro Paulsen, Luciano Amaro, Misabel Abreu Machado Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Raphael Frattari e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Relevante, também, a pesquisa documental, realizada a partir do levantamento e estudo de decisões prolatadas pelos tribunais superiores e, também, das legislações estaduais e distrital que dispõem sobre o imposto. Optou-se por trazer para o corpo do trabalho, algumas das informações recolhidas nas diferentes normas, além de dados obtidos nos *sites* das Fazendas Públicas Federal, Estaduais e Distrital, na *internet*.

As normas que instituíram e regulamentaram o ITCD revelaram, dentre outras informações, que a apuração e o lançamento do tributo se dão, na maior parte das vezes, no âmbito administrativo, a partir da declaração prévia apresentada pelo contribuinte aos órgãos fazendários, ainda que algumas normas façam referência à possibilidade de o lançamento ser realizado pela autoridade judicial, nos moldes previstos pela Lei 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), tal a legislação do Estado do Rio de Janeiro.

Verificou-se, ainda, ligeiras diferenças no que tange aos procedimentos administrativos de apuração e lançamento, pelos Estados e pelo Distrito Federal, razão pela qual será apresentada, neste trabalho, uma forma genericamente utilizada, correndo-se o risco de, assim o fazendo, deixar de retratar de maneira fidedigna o procedimento adotado por um ou outro Estado, sem, no entanto, comprometer a compreensão do estudo.

Tendo por base as regras dispostas nas legislações estaduais e distrital, estabeleceu-se que os Estados que não permitem, em hipótese alguma, o recolhimento antecipado do tributo, correspondem àqueles que adotaram a modalidade do lançamento por declaração, enquanto aqueles que permitem ou, mesmo, impõem ao contribuinte o dever de realizar o recolhimento antecipado do imposto, sem prévia consulta à Administração Fazendária, adotaram a modalidade de lançamento por homologação.

O Anexo I deste trabalho, o qual se sugere a leitura, apresenta, de forma bastante resumida, algumas regras contidas nas legislações de cada Estado e do Distrito Federal, tais

como a sigla utilizada, a modalidade de lançamento adotada, reproduzindo, ainda, alguns dispositivos legais que tratam das alíquotas aplicáveis, da base de cálculo, dos prazos decadenciais e formas de fiscalização.

Ademais, com a entrada em vigor da Lei 11.441, de 04 de janeiro de 2007⁹, que alterou o Código de Processo Civil vigente à época (Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973), tornou-se possível a realização de inventários, partilhas, separação e divórcio consensuais pela via administrativa, junto aos Cartórios de Notas. Essa previsão se manteve presente, também, no § 1º, do art. 610, do Código de Processo Civil de 2015.¹⁰ Para tanto, na hipótese *causa mortis*, basta que todos os herdeiros sejam maiores e capazes, haja consenso entre eles, no que diz respeito à partilha dos bens, e que o falecido não tenha deixado testamento, devendo, ainda, haver a participação de, ao menos, um advogado.

Previsão semelhante, que diz respeito à doação, encontra-se disposta no *caput* do art. 540, do Código Civil de 2002, que prevê a possibilidade de que estas sejam realizadas por escritura pública ou instrumento particular ficando, esta última forma, limitada à hipótese de constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis para valores iguais ou inferiores a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.¹¹

De todo modo, do ponto de vista da Administração Pública, a apresentação prévia da declaração do contribuinte acerca da ocorrência do fato gerador, seja na hipótese *causa mortis*, seja na doação, é ato imprescindível à realização do lançamento.

Assim, inicia-se este trabalho com um breve histórico dos impostos sobre transmissão nas constituições brasileiras para, em seguida, tratar dos aspectos atinentes ao tributo, que mais interessam ao trabalho. Após, disserta-se sobre o lançamento tributário, incluindo as modalidades previstas no CTN (declaração, ofício e homologação, além do arbitramento) e no Código de Processo Civil de 2015 (o cognominado lançamento judicial).

⁹ BRASIL. Lei 11.441, de 4 de janeiro de 2007. Altera dispositivos da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, possibilitando a realização de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual por via administrativa. **Brasília**, 5 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111441.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁰ Art. 610. Havendo testamento ou interessado incapaz, proceder-se-á ao inventário judicial. § 1º Se todos forem capazes e concordes, o inventário e a partilha poderão ser feitos por escritura pública, a qual constituirá documento hábil para qualquer ato de registro, bem como para levantamento de importância depositada em instituições financeiras. BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Brasília**, 17 jan. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹¹ Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País. BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Brasília**, 11 jan. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Apresenta-se, ainda, de forma resumida, a forma de apuração e lançamento do ITCD, no âmbito administrativo, tanto nos Estados que adotam a modalidade de lançamento por declaração, quanto àqueles que adotam a modalidade homologação, não sem antes falar-se sobre o CTN, como lei competente para dispor acerca de norma geral em matéria tributária.

Na sequência, tratar-se-á acerca da decadência no Direito Tributário, tangenciando-se os prazos previstos no CTN, incluindo o dispositivo que trata do lançamento nas hipóteses de dolo, fraude e simulação.

Por fim, cuida-se de demonstrar, de forma crítica, as formas equivocadas pelas quais têm sido aplicadas as regras que dispõem acerca dos prazos decadenciais para o lançamento do ITCD, na hipótese em que o contribuinte deixa de apresentar as informações acerca do fato gerador *causa mortis* ou doação, que possibilitariam a realização do lançamento pelas Fazendas Públicas e, em razão disso, deixa de recolher o tributo, como deveria.

Optou-se pelo aprofundamento dessa última hipótese, por ser a que maiores controvérsias apresenta.

2 BREVE HISTÓRICO DOS IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÃO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes afirma que o Alvará régio de 17 de junho de 1809 foi o primeiro conjunto de normas a reger o imposto sobre transmissão de bens no Brasil, resultado da vinda de D. João VI, após a invasão napoleônica em Portugal.¹²

Adriana Piraíno acrescenta que:

Instituiu-se, através desta norma, um imposto a ser cobrado de herdeiros e legatários, nas sucessões com ou sem testamento, exceção feita aos ascendentes e descendentes do *de cujus*, os quais não estavam sujeitos à exação. Havia alíquotas diferenciadas entre colaterais até o segundo grau e colaterais além do segundo grau de parentesco, classificados segundo os critérios do direito canônico. Entre os colaterais do segundo grau, diferenciavam-se ainda as sucessões com ou sem testamento, recaindo a carga tributária maior sobre essa última modalidade.¹³

Vespero Fernandes aponta alterações ocorridas nos anos de 1811 e 1832, até que fossem introduzidos os termos “impôsto de transmissão de propriedade”, em substituição às expressões “selo de heranças e legados” e “décima ou taxa de herança e legados”, pela Lei 1.507, de 26 de setembro de 1867, regulamentada pelo Decreto 4.355, de 17 de abril de 1869.¹⁴

Somente a partir deste decreto a tributação passou a incidir sobre a transmissão em linha reta (ascendentes e descendentes), vez que, até então, o tributo era cobrado somente dos parentes colaterais até o 2º grau.¹⁵

Elcio Reis relata que:

[...] no Império, com a divisão das rendas públicas em receita geral e receita provincial, iniciada pela Lei de 24.10.1832 e completada pela Lei n. 99, de 31.10.1835, esta decorrente do Ato Adicional de 1834 (reforma constitucional), a receita do imposto “décima de heranças e legados” passou a ser das Províncias, mas o arrecadado no Município da Corte ficou pertencendo à receita geral.¹⁶

A Constituição brasileira de 1946, em seu art. 19, ainda à época dos Estados Unidos do Brasil, estabeleceu a competência dos Estados para a instituição de impostos sobre a

¹² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 28/29.

¹³ PARAÍNO, Adriana. O imposto sobre transmissão de bens *causa mortis*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário**: impostos estaduais. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 4. p. 31.

¹⁴ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 29/30.

¹⁵ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 29/30.

¹⁶ REIS, Elcio. O autolancamento no ITCMD. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v. 6, p. 145-181, jan. 1999. p. 145.

transmissão de propriedade *causa mortis* e de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades.¹⁷

Com o advento da Emenda Constitucional 5, de 21 de novembro de 1961, referida competência foi desmembrada, mantendo-se, para os Estados, a competência para a instituição do imposto sobre a transmissão de propriedade *causa mortis*, deslocando-se para os municípios, a competência para a criação do imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*.¹⁸

O art. 9º, da Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, faz retornar aos Estados a competência dada pela Constituição de 1946, para a criação e a cobrança do tributo.¹⁹

Com a entrada em vigor da Emenda Constitucional 1, de 17 de outubro de 1969 que, contendo duzentos artigos, mais se assemelha a uma Constituição propriamente dita, manteve-se a competência estadual estabelecida a EC 18/65, incluindo-se o Distrito Federal como ente competente para a criação e a cobrança do tributo.²⁰

A Constituição brasileira de 1988 estabelece de forma semelhante à EC 5/61, que é dos Estados e do Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Transmissão de Bens *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos, retornando-se, mais uma vez, para os Municípios, a competência para instituir o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) por ato entre vivos.²¹

¹⁷ Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: [...] II – transmissão de propriedade *causa mortis*; III – transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Brasília: Senado, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁸ Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: I – Transmissão de propriedade *causa mortis*; [...] Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: [...] III – sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional 5, de 21 de novembro de 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 de nov. 1961. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc05-61.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁹ Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, 6 de dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁰ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e aquisição física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; BRASIL. Constituição (1967). Emenda Constitucional 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...] Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II – transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou aquisição física, e de

3 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

Embora a receita de ITCD não seja significativa, quando comparada com a proporcionada pelo ICMS ou, mesmo, à parte retida correspondente ao IPVA, é cada vez maior o interesse dos Estados e do Distrito Federal por esse tributo.²² Conforme informado na introdução deste trabalho, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ enviou o Ofício Conseqfz 11/15, datado a 10 de setembro de 2015, ao Presidente do Senado, encaminhando proposta de Resolução do Senado Federal, órgão competente para a fixação das alíquotas máximas aplicáveis ao ITCD, consoante o disposto no art. 155, § 1º, IV, da Constituição de 1988, aumentando a alíquota máxima do imposto dos atuais 8% para 20%. Caberia aos Estados e ao Distrito Federal, por meio de legislação própria, aprovadas pelas respectivas Assembleias Legislativas ou pela Câmara Legislativa, no caso do Distrito Federal, alterar essas alíquotas.

O documento apresenta a seguinte justificativa para sua apresentação:

A fixação da alíquota máxima de 20% (vinte por cento) para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação pretende ampliar a prerrogativa dos estados e do Distrito Federal em aumentar a alíquota do imposto, considerando o atual quadro de dificuldades financeiras dos governos subnacionais, e, tendo em conta que uma tributação mais justa e que impacta menos as relações econômicas é aquela que é feita se sobretaxando os contribuintes mais aquinhoados, e portanto sujeitos aos impostos diretos, e não aumentando impostos que afetam a população como um todo, pobres e ricos, como ocorre com os indiretos, prática esta já comum nos países desenvolvidos.²³

Ademais, como informa Antonio Baptista Gonçalves, a partir de acordos de cooperação firmados entre as Fazendas Públicas Estaduais e Distrital, de um lado, e a Fazenda Pública Federal, de outro

[...] o que se viu foi a profusão da arrecadação estadual em decorrência de uma fiscalização da arrecadação que, até então, era ineficaz ou até mesmo inexistente ante a incapacidade dos Estados em verificarem o recolhimento do imposto e, inclusive seu lançamento na declaração de imposto de renda pessoa física, no qual o contribuinte possui um campo específico para transferência patrimoniais que englobam doações, heranças etc. ao qual tal valor é isento de pagamento de imposto por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo devido seu recolhimento, bem como sua fiscalização exclusivo ao Estado em que o fato gerador ocorreu.²⁴

direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²² Apenas a título ilustrativo, no Estado de Santa Catarina, no ano de 2016, enquanto o ICMS foi responsável por uma arrecadação líquida de R\$ 17.433.940.260,20 e o IPVA de R\$ 1.479.855.774,95, a arrecadação do ITCD foi de R\$ 249.398.025,80, não incluindo os valores cobrados a título de multa e juros de mora. Disponível em: <<http://www.transparencia.sc.gov.br/receita/2017/indicador/103>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²³ Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/conseqfz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-conseqfz-ndeg-11-15>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁴ GONÇALVES, Antonio Baptista. ITCMD paulista: os limites dos novos instrumentos fiscalizatórios. **Revista Estudos Legislativos**. Porto Alegre, ano 9, n. 9, p. 113-136, dez. 2015. p. 118.

Acrescenta o autor que, em razão do aumento da fiscalização, houve um incremento na arrecadação do tributo, citando, como exemplo, o Estado do Piauí:

A arrecadação do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações, o ITCMD, apresentou incremento de 587,23%, em um comparativo entre os acumulados de janeiro a setembro de 2014 e janeiro a setembro de 2013. Enquanto no ano de 2009 o valor arrecadado nesse período foi de R\$ 1.761.496,36, em 2014, o valor de janeiro a setembro foi de R\$12.105.661,57. Durante os últimos 5 anos, a Secretaria da Fazenda do Piauí estabeleceu medidas, que aliadas à revisão na Legislação Estadual relacionada ao Imposto, foram decisivas para os resultados.²⁵

Ainda assim, e nada obstante a elevada carga tributária no Brasil, o país é um dos que menos tributam a herança no mundo.²⁶ Segundo o jornal o Estado de São Paulo, a alíquota média cobrada pelos Estados e pelo Distrito Federal, no ano de 2014, girava em torno de 3,86% sobre o valor herdado, enquanto no Chile essa média correspondia a 13%, e na Inglaterra, a 40%.²⁷

Comparando-se as alíquotas máximas, a distorção é ainda maior. Enquanto no Brasil ela é de 8%, conforme já informado, na França essa alíquota pode chegar a 60%, enquanto na Suíça e Japão, é limitada em 50%.²⁸

No que tange à doação, ainda segundo o estudo encomendado pelo jornal à consultoria EY (antiga Ernest & Young), a média das alíquotas é de 3,23% no Brasil, enquanto na Alemanha, Inglaterra e no Japão é de 30% e no Chile, de 18,2%.²⁹

Ricardo Lobo Torres trás a informação de que, na Alemanha, a alíquota aplicada varia de acordo com a avaliação dos bens e direitos transmitidos e do grau de parentesco entre o falecido e o herdeiro.³⁰ Essa progressividade, ainda segundo o autor, foi mantida pelos liberais que assumiram o poder nos anos 1970, mesmo tendo sido essa política implantada pelos sociais-democratas.³¹

²⁵ GONÇALVES, Antonio Baptista. ITCMD paulista: os limites dos novos instrumentos fiscalizatórios. **Revista Estudos Legislativos**. Porto Alegre, ano 9, n. 9, p. 113-136, dez. 2015. p. 119/120.

²⁶ Segundo o relatório produzido pela Assessoria Econômica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, em novembro de 2015, intitulado: Evolução Recente da Carga Tributária Federal, a carga tributária brasileira, no ano de 2014, último dado disponível, correspondia a 33,5% (trinta e três e meio por cento) do Produto Interno Bruto – PIB: Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2015/evolucao-da-carga-tributaria>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁷ Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral.brasil-e-um-dos-que-menos-tributam-heranca-no-mundo-imp-,1170532>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁸ Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral.brasil-e-um-dos-que-menos-tributam-heranca-no-mundo-imp-,1170532>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁹ Misabel Derzi apresenta diversas tabelas, contendo alíquotas aplicadas sobre heranças e doações nos Estados Unidos da América e em alguns países da Europa Ocidental. A conferir em: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 345/359.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV. p. 226.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV. p. 226.

Torres, criticando a forma como são fixadas as alíquotas aplicáveis ao ITCD, mediante resolução do Senado Federal, assevera que se deveria retirar a competência federal para a sua fixação, dando maior autonomia aos Estados e ao Distrito Federal, por ser medida compatível “com um federalismo fiscal de índole democrática”.³²

De qualquer forma, ainda que o aumento da alíquota máxima de 8% para 20% possa não solucionar, por completo, os problemas fiscais dos Estados e do Distrito Federal, percebe-se o potencial que a receita do ITCD tem para trazer equilíbrio financeiro.

O ITCD, por se tratar de um imposto que recai sobre o patrimônio, “encontra relevantes fundamentos de justiça redistributiva”³³, o que não ocorre, por exemplo, com o ICMS que, por ser um tributo aplicado sobre o consumo, de forma linear, atinge de forma perniciosa as classes sociais mais desprovidas de renda. Essa perspectiva de redistribuição de riquezas do ITCD é analisada por Celso de Barros Correia Neto:

[...] o imposto sucessório revela uma opção política de coibir os excessos, no que diz respeito à concentração de riquezas. Atuando diretamente sobre a transferência não onerosa de patrimônio entre gerações, restringe a acumulação de patrimônio, na proporção em que se eleva a alíquota do imposto e, assim, denuncia o quanto a concentração de renda e capital é ou não desejada pelo sistema político.³⁴

O art. 155, I, da Constituição de 1988 atribui competência, aos Estados e ao Distrito Federal, para instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, ampliando, em relação ao CTN, as possibilidades quanto aos fatos geradores, conforme previsão contida em seu art. 35:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:
I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos Incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.³⁵

Observa Juselder Cordeiro da Mata que:

A Constituição Federal de 1988, ao primar pelo federalismo fiscal cooperativo, pela observância do instituto da repartição de competências tributárias e pela necessidade

³² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV. p. 224.

³³ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. O ITCMD incidente sobre doação em pecúnia: início do prazo decadencial: conflito entre o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 215, p. 7-18, ago. 2013. p. 8.

³⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros – ITCM, um imposto sobre a morte? *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário**: impostos estaduais. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 4. p. 77.

³⁵ 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

de fomento financeiro para as entidades federativas, operou a cisão do imposto de transmissão, modificando a sua estrutura normativa, alargando a hipótese de incidência tributária.³⁶

Vê-se que, enquanto a Constituição de 1988 permite a instituição do tributo na transmissão de quaisquer bens, o CTN trata, somente, de bens imóveis.

Isso porque, segundo Leandro Paulsen, “embora o CTN tenha *status* de lei complementar, não regula as transmissões de bens e direitos móveis, porque à época de sua edição (1966) não existia previsão constitucional”.³⁷

Em razão disso, e se sabendo da inexistência de lei complementar que trata da transmissão de bens e direitos móveis, a título gratuito ou oneroso, Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes questiona se os Estados e o Distrito Federal teriam competência para legislar sobre a matéria.

Em apertada síntese, pode-se dizer que, após discorrer acerca do alcance da expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária”, e trazendo ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, Paulo de Barros Carvalho, Eurico Marcos Diniz de Santi, dentre outros, a autora responde positivamente à questão por ela mesma proposta,³⁸ ao afirmar que o próprio legislador constituinte trouxe a solução, ao inserir as regras dispostas nos §§ 3º, 4º e 5º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.³⁹

Para Vespero Fernandes “a autorização para a edição de leis necessárias à aplicação do Sistema tributário nacional é expressa constitucionalmente, podendo ser efetivada a partir de 01.03.1989”.⁴⁰

Conclui a autora, com o que se concorda, que:

³⁶ MATA, Juselder Cordeiro da. As controvérsias dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens e direitos à luz do Código Tributário Nacional. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 315.

³⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 219.

³⁸ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 54/61.

³⁹ Art. 34. O Sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do Sistema tributário nacional nela previsto. § 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do Sistema tributário nacional previsto na Constituição. § 5º Vigente o novo Sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e § 4º BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁴⁰ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 59.

“além da autorização constitucional expressa, há ainda entendimento no sentido de os Estados-membros e o Distrito Federal poderem legislar, instituindo os impostos de sua competência, para atender a suas peculiaridades, com fundamento na concorrência competente, prevista no art. 24, I, e parágrafos da CF”.⁴¹

Assim, cuida-se de apresentar, dentre os aspectos do tributo, aqueles que mais interessam ao trabalho.

O art. 121, do CTN, diferencia o contribuinte, da pessoa do responsável, sendo ambos espécies do gênero sujeito passivo.⁴² Luiz Alberto Gurgel de Faria, comentando o disposto no inciso II, aduz que:

Como se vê, o Inciso II há de ser interpretado em sintonia com o art. 128, CTN, impondo uma vinculação do responsável ao fato gerador para que lhe possa ser atribuída tal qualidade. A não ser assim, a liberdade do legislador seria por demais ampla, podendo estabelecer responsabilidade para quem sequer teria qualquer relação com o fato que originou a obrigação, o que não seria admissível. Sempre que for estabelecida responsabilidade por tributos, além daquelas já disciplinadas no Código (arts. 129 a 138), exige-se, pois, a ligação do sujeito passivo indicado com a situação que acarretou o nascimento da *obligatio*.⁴³

No que concerne ao ITCMD, o art. 42, do CTN, dispõe que qualquer das partes na operação tributada é considerada contribuinte, como dispuser a lei. Trata-se, porém, de dispositivo inaplicável na hipótese *causa mortis*, vez que uma das partes, o falecido, jamais poderá ser considerado contribuinte do imposto. Remete-se, assim, ao parágrafo único do art. 35, também do CTN, dispondo que nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários, estes, sim, contribuintes no ITCMD, “salvo o caso de testador determinar que o pagamento do legado se faça livre de impostos, hipótese em que o espólio o suportará”.⁴⁴

Na hipótese doação, algumas legislações, como a do Estado da Bahia, indicam somente o donatário como contribuinte, apontando o doador como responsável solidário, quando não houver o recolhimento do tributo,⁴⁵ enquanto noutras, já estão previstos, no corpo

⁴¹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 59/60.

⁴² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. BRASIL. Lei nº 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. **Brasília**, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁴³ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 657.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 380.

⁴⁵ Art. 5º São contribuintes do Imposto: I – nas transmissões *causa mortis*, os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos; II – nas doações a qualquer título, o donatário. Art. 6º Nas transmissões e doações que se efetuarem sem o pagamento do imposto devido, são solidariamente responsáveis o doador e o inventariante, conforme o

do texto regulamentador do tributo, doador e donatário como contribuintes, como no Estado do Rio Grande do Sul.⁴⁶

Acerca do fato gerador, o art. 114, do CTN o conceitua como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.⁴⁷ Luiz Alberto Gurgel de Faria diz que, provavelmente, essa norma seja uma das mais criticadas pelos estudiosos do direito tributário, tendo em vista que o legislador tratou de coisas distintas como se iguais fossem.⁴⁸

Para o autor, “a situação hipotética, prevista na lei, necessária ao surgimento da obrigação” não se confunde com “a concretização de tal situação no mundo jurídico, gerando, em consequência o efetivo nascimento da obrigação principal.”⁴⁹

Como exemplo, Gurgel de Faria cita o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU);

Uma coisa é a previsão, de forma abstrata, de que a propriedade de imóvel localizado na zona urbana do Município dá ensejo à incidência do tributo (art. 32, CTN). Outra, é a existência real de propriedade em tal situação, concretizando-se a hipótese e originando, assim, a obrigação para o sujeito passivo, titular do direito real.⁵⁰

Assim, surgiram na doutrina diferentes expressões no intuito de diferenciar a hipótese, da concretização do fato.⁵¹

caso. BAHIA. Lei 4.826, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD). Bahia, Salvador, 28 de jan. 2005. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁴⁶ Art. 8.º Contribuinte do imposto é: I – nas doações: a) o doador, quando domiciliado ou residente no país; b) o donatário, quando o doador não for domiciliado ou residente no país. RIO GRANDE DO SUL. Lei 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 28 jan. 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=19586&Texto=&Origem=1>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁴⁷ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. 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. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁴⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 632/633.

⁴⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 632/633.

⁵⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 633.

⁵¹ Geraldo Ataliba, por exemplo, se utiliza das expressões “hipótese de incidência” e “fato imponible” para distinguir a situação hipotética, da fática, respectivamente. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 51. Alfredo Augusto Becker também adota a expressão “hipótese de incidência” como Ataliba, mas se utiliza da expressão “hipótese de incidência realizada” quando da ocorrência do fato propriamente dito. Aliás, em ácida crítica à expressão “fato gerador”, Becker afirma ser essa “a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 339 e ss. Luciano Amaro, minimizando o problema, afirma que não vê “inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão ‘fato gerador’ (para designar tanto

Neste trabalho, porém, adotou-se a lição de Luciano Amaro, nos seguintes termos:

Quando, por conveniência didática, se quiser distinguir a descrição abstrata feita pela lei e o acontecimento concreto (cuja correspondência com a primeira dá nascimento à obrigação de pagar tributo), pode-se falar em “hipótese de incidência do tributo” e “fato gerador do tributo”. Sem embargo, utilizamos essa última expressão em sentido amplo (abrangente também da descrição legal abstrata), a não ser quando haja necessidade de fazer a comentada discriminação.⁵²

Especificamente sobre o ITCD, o art. 35, do CTN dispõe sobre o fato gerador, ressalvada a hipótese não contemplada pela norma, no que concerne aos bens móveis:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos Incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.⁵³

De acordo com o disposto no art. 38, também do CTN, a base de cálculo do ITCD corresponderá ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos. A avaliação desses bens e direitos, em regra, se dá no âmbito administrativo, realizada pelos órgãos fazendários estaduais e distrital. Nada obsta, porém, que se dê no âmbito judicial, mas não é o que, regularmente, ocorre nos Estados e no Distrito Federal.

Sobre os valores atribuídos aos bens, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo informam que:

No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior (I) em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do IPTU; (II) em se tratando de imóvel rural ou direito a ele relativo, ao valor total do imóvel declarado para efeito de lançamento do ITR.

No caso de demais bens móveis ou direitos, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato traslativo. À falta desse valor, admitir-se-á o que for declarado pelo interessado, ressalvada a revisão do lançamento pela autoridade competente.

O valor das ações representativas do capital da sociedade é determinado de conformidade com a cotação média alcançada em Bolsa de Valores, nos últimos 30 dias anteriores à ocorrência da transmissão.

Nos casos em que ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial.⁵⁴

Célio Armando Janczeski acrescenta:

a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda)”. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 262.

⁵² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 262.

⁵³ 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 228.

[...] a base de cálculo tanto do imposto estadual *causa mortis* e doação, como do imposto municipal de transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, é o valor venal, entendido como o valor que o bem seria vendido se posto para venda à vista, sem encargos de financiamento, tenha ou não gravames temporários, que não influenciam na apuração do tributo.⁵⁵

Acerca do assunto, interessante reproduzir as palavras de Carlos Victor Muzzi Filho que, em nota, assim justifica a afirmativa de que o ITCMD é um tributo que apresenta baixo índice de litigiosidade:

Esta afirmação a faço empiricamente, a partir da minha experiência profissional como Procurador do Estado de Minas Gerais, atuando na área tributária. Raríssimas vezes me deparei com ações judiciais em que se discutia questões relativas ao ITCMD *Causa Mortis*. Ademais, as raras obras doutrinárias específicas sobre este imposto já demonstram a pouca atenção que ele desperta, sinal de que não há muitos litígios judiciais em torno da exigência do ITCMD *Causa Mortis*.⁵⁶

No que concerne à alíquota, dispõe o art. 39, do CTN que esta não excederá os limites fixados em Resolução do Senado Federal, órgão competente para a fixação das alíquotas máximas aplicáveis ao ITCMD, consoante o disposto no art. 155, § 1º, IV, da Constituição brasileira de 1988.⁵⁷ Nesse sentido, repita-se, há proposta de Resolução do Senado Federal apresentada pelo CONFAZ, em setembro de 2015, no sentido de se aumentar a alíquota máxima do imposto, passando de 8%, conforme Resolução 9, de 5 de maio de 1992, para 20%.

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes lembra que, com base na Resolução em vigor, os Estados e o Distrito Federal deverão, nas respectivas legislações, fixar as alíquotas, respeitando esse limite, não sendo permitida a redação que aponta genericamente a alíquota a ser aplicada.⁵⁸ A autora cita, como exemplo, o art. 8º, da Lei 10.260, de 27 de janeiro de 1989, do Estado de Pernambuco, que previa que a alíquota do imposto equivaleria ao limite máximo fixado em Resolução do Senado Federal. “O Supremo Tribunal Federal entendeu que a lei estadual não pode atrelar genericamente a sua alíquota à alíquota máxima fixada pelo Senado

⁵⁵ JANCZESKI, Célio Armando. Base de cálculo dos impostos de transmissão: aspectos controversos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos estaduais**. v. 4. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 73.

⁵⁶ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto sobre transmissões *causa mortis*: lançamento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 212, p. 29-36, maio 2013. p. 36.

⁵⁷ 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: [...] IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁵⁸ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação: ITCMD**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 68.

Federal e variações posteriores, pois estariam sendo ofendidos os princípios da legalidade e da anterioridade”.⁵⁹

É de registrar, sobre o assunto, que, em razão da autonomia dada aos Estados e ao Distrito Federal, pela Constituição de 1988, a variedade encontrada nas normas, no que diz respeito à forma e aos percentuais aplicados sobre a base de cálculo, é significativa.

Há Estados, por exemplo, que dispõem de alíquota única para as hipóteses *causa mortis* e doação, como o Estado de Minas Gerais, onde esta é, atualmente, de 5% (cinco por cento).⁶⁰ Outros adotam alíquotas diferenciadas, tal o Estado de Pernambuco, que aplica os percentuais de 5% e 2% para as hipóteses *causa mortis* e doação, respectivamente.⁶¹ Outros, ainda, utilizam-se de alíquotas progressivas, tal o Estado do Rio Grande do Sul,⁶² que o faz da seguinte forma:

Art. 18. Na transmissão “causa mortis”, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

Faixa	Valor da transmissão (em UPF-RS)		Alíquota
	Acima de	Até	
I	0	2.000	0%
II	2.000	10.000	3%
III	10.000	30.000	4%
IV	30.000	50.000	5%
V	50.000		6%

Art. 19. Na transmissão por doação, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

Faixa	Valor da transmissão (em UPF-RS)		Alíquota
	Acima de	Até	
I	0	10.000	0%
II	10.000		4%

⁵⁹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 68.

⁶⁰ Art. 10. O imposto será calculado aplicando-se a alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o valor total fixado para a base de cálculo dos bens e direitos recebidos em doação ou em face de transmissão causa mortis. 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. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.htm>. Acesso em: 28 jul.2017.

⁶¹ Art. 8º As alíquotas do imposto são as indicadas a seguir, relativamente aos fatos geradores ocorridos: I – na hipótese de transmissão *causa mortis*, 5% (cinco por cento); II – nas demais hipóteses, 2% (dois por cento). PERNAMBUCO. Decreto 35.985, de 13 de dezembro de 2010. Regulamenta a Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009, que trata do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ICD. **Pernambuco**, Recife, 13 dez. 2010. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2010/Dec35985_2010.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁶² RIO GRANDE DO SUL. Lei 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos. **Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, 28 jan. 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=19586&Texto=&Origem=1>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Adriana Piraíno aduz que a progressividade constitui um dos princípios fundamentais do direito tributário, pois promove uma melhor distribuição de riqueza, além de permitir a graduação do imposto segundo a capacidade contributiva dos contribuintes.⁶³ Ressalte-se que a autora faz uma interessante visita às teorias que procuram justificar a cobrança do imposto sobre transmissão *causa mortis*.⁶⁴

A referência à legislação gaúcha não é sem razão. É que a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas para o ITCD foi objeto de análise pelo STF, no julgamento, em conjunto, de dez recursos extraordinários, todos apresentados pelo Estado do Rio Grande do Sul, em fevereiro de 2013. Mesmo não sendo objeto central desse estudo, importa reportar-se sobre essa possibilidade, ainda que de forma sucinta.

De início, é de salientar que além do Estado do Rio Grande do Sul, outros 13 Estados e o Distrito Federal aplicam alíquotas progressivas para o cálculo do ITCD.⁶⁵

A discussão teve início quando se questionou a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas para o ITCD, tendo em vista ser um tributo classificado como imposto real, ou seja, aquele que não leva em consideração as condições pessoais do contribuinte. Isso porque, o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, dispondo que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, leva a rechaçar a aplicação de alíquotas progressivas para esses impostos, sob o argumento da ausência do elemento pessoal, desconsiderando-se, pois, a capacidade contributiva, que nas palavras de Raphael Pereira Teixeira da Silva, “caracteriza fundamento constitucional para a imposição de qualquer exigência tributária, uma vez que só se justifica qualquer tributação quando o contribuinte denota algum sinal presuntivo de riqueza”.⁶⁶

Nesse sentido, o STF entendeu inaplicáveis as alíquotas progressivas do ITBI, em razão de ausência de previsão constitucional, editando a Súmula 656, com o seguinte texto:

⁶³ PARAÍNO, Adriana. O imposto sobre transmissão de bens *causa mortis*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos estaduais**. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 4. p. 40.

⁶⁴ PARAÍNO, Adriana. O imposto sobre transmissão de bens *causa mortis*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos estaduais**. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 4. p. 32/54.

⁶⁵ A esse respeito, o Anexo I contém as alíquotas aplicáveis em cada um dos Estados e no Distrito Federal.

⁶⁶ SILVA, Raphael Pereira Teixeira da Silva. Constitucionalidade das alíquotas progressivas de ITCD face ao princípio da capacidade contributiva: o Recurso Extraordinário nº 562.045. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.222. p. 93-102. mar. 2014. p. 95.

“Súmula 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.⁶⁷

Da mesma forma, o STF também decretou a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas para o IPTU, porém o fazendo com referência expressa ao texto constitucional. Editou-se, assim, a Súmula 668, nos seguintes termos: “Súmula 668: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.⁶⁸ Pela leitura da súmula, percebe-se que a partir da EC 29/2000, foi autorizada a progressividade para as alíquotas do IPTU, com caráter fiscal ou arrecadatório, vez que já era permitida a sua aplicação para fins extrafiscais, tal a que diz respeito ao cumprimento da função social da propriedade urbana.

Ocorre que, ao julgar o Recurso Extraordinário 562.045/RS, com reconhecida repercussão geral da matéria, o STF se posicionou contrariamente à decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que havia decidido pela inconstitucionalidade da lei gaúcha que previa a aplicação de alíquotas progressivas para o ITCD,⁶⁹ ao argumento de que a aplicação da progressividade, como forma de graduação de tributos, não era vedada para os impostos reais. Com isso, entende-se que o STF jogou por terra a classificação dicotômica, presente nos estudos do direito tributário, que divide os impostos entre reais e pessoais. É de se notar que não existe, na Constituição de 1988, nenhuma referência à progressividade, no que concerne ao ITCD.

Tem-se que, aplicando-se uma alíquota única, se respeitaria a capacidade contributiva de cada contribuinte, vez que o pagamento do tributo seria proporcional à avaliação do patrimônio transmitido, realizada pelos órgãos fazendários, o que, por si só, seria suficiente para aumentar a arrecadação estadual e distrital.

Respeitando posições contrárias, na ausência de previsão constitucional expressa, entende-se pela inaplicabilidade das alíquotas progressivas para o lançamento do ITCD, nada obstante perceber uma tendência do STF em sentido contrário, inclusive possibilitando a alteração desse entendimento quanto ao ITBI.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 656. **Diário do Judiciário**, Brasília, 9 out. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=656.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 668. **Diário do Judiciário**, Brasília, 9 out. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

⁶⁹ Sobre o desenvolvimento desse julgado, confira: SILVA. Raphael Pereira Teixeira da Silva. Constitucionalidade das alíquotas progressivas de ITCD face ao princípio da capacidade contributiva: o Recurso Extraordinário nº 562.045. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.222. p. 93-102. mar. 2014. p. 99-101.

4 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O termo “lançamento” comporta tantos conceitos quanto às situações em que são empregados. Eurico Marcos Diniz de Santi apresenta dez acepções para o termo. As quatro primeiras são utilizadas no ambiente que ele chama de “técnico-comercial-contábil”, quais sejam: “(i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial, (iii) a própria verba que se escritura, (iv) e efetuar o cálculo, conferir a liquidez a crédito ou débito”; enquanto as demais, incorporadas aos textos legais, são utilizadas no ambiente jurídico. São elas:

(v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142, do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, *caput*), produto daquele processo; (vii) lançamento tributário como ato-norma de inscrição em dívida ativa; (viii) lançamento tributário como ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, jurisdicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constituiu o crédito tributário nos casos dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN e parágrafos).⁷⁰

Hugo de Brito Machado⁷¹ cita outros tantos significados apontados por De Plácido e Silva, Pedro Nunes e Maria Helena Diniz. Entretanto, o Código Tributário Nacional, restringindo as possibilidades quanto à utilização das acepções apresentadas por esses autores, ora se refere ao lançamento como procedimento administrativo, ora como atividade administrativa e, ainda, como ato administrativo.

Exemplificando a primeira e a segunda hipóteses, reproduz-se o artigo 142, do CTN, que assim dispõe sobre o lançamento:

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 (destaques ausentes no original).⁷²

⁷⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 108.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III. p. 62/64.

⁷² 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

Alberto Xavier afirma que os equívocos presentes nesse dispositivo, juntamente com as regras previstas acerca da prescrição e decadência, são “as principais responsáveis pelas imprecisões e obscuridades da doutrina neste capítulo”.⁷³

José Souto Maior Borges aduz que o art. 142, do CTN é uma norma “não-autônoma”, ou seja, “apenas possibilita a apreensão conceitual do sentido de todas as normas do Código Tributário Nacional se referem ao lançamento”.⁷⁴

Para uma melhor compreensão, o autor exemplifica:

[...] se ocorrer, com relação a uma determinada pessoa, o “fato gerador” (fato jurídico-tributário), nascerá o dever jurídico (obrigação) de pagar o tributo (art. 113, § 1º) para essa pessoa, sujeito passivo da obrigação tributária, e para o Fisco o dever jurídico (dever funcional ou administrativo) de realizar o lançamento, como disciplinado pelo art. 142, *caput*.

[...] É certo, portanto, que o art. 142, *caput*, do CTN não prevê nenhuma norma que, revestida de autonomia, prescreva como devida, por si só, uma determinada conduta porque caracterize a conduta oposita como pressuposto de um ato coativo, a sanção tributária.⁷⁵

Já o art. 150, do mesmo Código, faz referência ao lançamento, da seguinte forma:

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 (destaques ausentes no original).⁷⁶

Vê-se que a primeira das imprecisões mencionadas por Alberto Xavier, consiste na definição dada pelo CTN ao termo lançamento, como procedimento, “quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento”.⁷⁷ Acrescenta Xavier que “defeito mais grave quanto é certo que a existência de um procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência de um lançamento – que em certos casos pode dele prescindir”.⁷⁸ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, 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

⁷³ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 23.

⁷⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 98.

⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 98.

⁷⁶ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 24.

⁷⁸ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 24.

de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁷⁹

O autor, reafirmando seu posicionamento, diz que:

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.⁸⁰

Luciano Amaro, em consonância com o entendimento de Paulo de Barros Carvalho e Alberto Xavier, afirma 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” (destaque no original).⁸¹

Aliomar Baleeiro⁸² e Sacha Calmon Navarro Coelho⁸³, dentre outros, também estão entre aqueles que entendem o lançamento como ato administrativo.

Em sentido diverso, destacam-se os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, para quem o lançamento se traduz em um procedimento “no sentido de atividade que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legais impostas”.⁸⁴

Acrescenta o autor que “mais uma razão para considerarmos o lançamento como *procedimento* administrativo e não como simplesmente um ato consiste na necessidade de notificação para que possa o mesmo produzir os efeitos que lhe são próprios” (destaque no original).⁸⁵

Por fim, em defesa de sua argumentação, Machado conclui que:

Falar-se de um lançamento tributário como simples *ato* administrativo, incapaz de produzir os efeitos que em geral são atribuídos ao lançamento, talvez não seja tão adequado quanto falar-se de lançamento tributário como um *procedimento*, no qual se inclui o ato final consubstanciado na notificação ao sujeito passivo (destaques no original).⁸⁶

José Souto Maior Borges, enriquecendo o debate, acrescenta:

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 390.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 390.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 344.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1182.

⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 425.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III. p. 72.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III. p. 73.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III. p. 73.

Constituem o procedimento administrativo do lançamento os elementos do ordenamento jurídico total que regulam o modo de produção do ato administrativo de lançamento. Por essa via se estabelece um nexo entre os atos legislativos que o lançamento aplica e o ato de lançamento, produzido pela autoridade administrativa; instaura-se um vínculo de *supra*-ordenação e subordinação. No Código Tributário Nacional o fim ou a meta – o ato administrativo de lançamento – está regulado com maior amplitude do que os caminhos – o procedimento – para a sua persecução. Mas essa circunstância, o maior grau de indeterminação legislativa do procedimento, não autoriza a conclusão de que o lançamento é só o ato administrativo, como pretende equivocadamente certa doutrina (destaque no original).⁸⁷

Vê-se, assim, que o legislador utilizou-se do termo lançamento para definir coisas distintas: em sentido amplo, como o procedimento administrativo (sequência de atos administrativos) que tem como objetivo final a apuração do crédito tributário e, em sentido estrito, como o ato de lançar propriamente dito, materializado na forma da notificação, aqui entendida como “o ato pelo qual a Administração Tributária informa ao sujeito passivo da obrigação tributária haver sido feito contra ele um lançamento, e o convoca para fazer o pagamento respectivo”.⁸⁸

Nesse trabalho, utilizar-se-á o termo lançamento em sentido estrito, havendo manifestação expressa quando da utilização do termo como procedimento administrativo.

Divergências há, também, quanto aos efeitos do lançamento no que se refere ao crédito tributário. Em outras palavras, discute-se se o lançamento tem caráter constitutivo ou declaratório.

Paulo de Barros Carvalho se alinha a essa última hipótese, pois, para ele, o crédito tributário surge no exato instante da ocorrência do fato gerador.⁸⁹ Para o autor, o crédito tributário “é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma”.⁹⁰

Ao contrário, e embora reconhecendo que a doutrina é, na atualidade, majoritariamente adepta da teoria defendida por Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado afirma que, no CTN, crédito tributário e obrigação tributária não se confundem, vez que surgem em momentos distintos. A obrigação nasceria antes do lançamento, na ocorrência do fato gerador, enquanto que o crédito tributário surgiria após o lançamento. Conclui o autor

⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 120.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III. p. 138.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 367.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 368.

que “o lançamento, portanto, é *constitutivo do crédito tributário*, e apenas *declaratório da obrigação* correspondente” (destaques no original).⁹¹

Rafhael Frattari afirma que não se pode aceitar nenhuma dessas proposições, pois “ora o lançamento poderá ter efeitos constitutivos, ora declaratórios, em relação ao crédito tributário”.⁹² Frattari cita, como exemplo, a hipótese do IPTU, cujo fato gerador ocorrerá, em regra, no primeiro dia do ano. Entretanto, o contribuinte não poderá recolher o tributo, até que a Fazenda Pública realize o lançamento e a respectiva notificação. Assim, “embora o fato gerador tenha havido, torna-se necessária norma individual aplicando a legislação tributária abstrata àquele caso concreto”⁹³, restando claro que o “lançamento não tem efeito meramente declaratório, uma vez que o ato administrativo é indispensável para a exigibilidade do dever jurídico”.⁹⁴

De outro lado, para os tributos cujo lançamento seja prescindível, como se dá com aqueles lançados por homologação, a simples ocorrência do fato gerador já seria suficiente para criar a obrigação e, conseqüentemente, o crédito tributário.⁹⁵

Entretanto, é de se dizer que, respeitando-se a dicção do art. 142, do CTN, é o lançamento, como ato ou procedimento, e quando imprescindível, que constituirá o crédito tributário, trazendo a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade à obrigação tributária, autorizando o início do procedimento de cobrança, pelas vias administrativa e judicial, em face do contribuinte, não sem antes notificá-lo.

Viu-se, ainda que de forma sucinta, as controvérsias doutrinárias atinentes ao conceito de lançamento e seus efeitos em face do disposto no Código Tributário Nacional. Passa-se, assim, ao estudo das modalidades de lançamento, primeiramente daquelas previstas no CTN para, *a posteriori*, ater-se ao lançamento judicial previsto no Código de Processo Civil, ressaltando algumas das críticas doutrinárias relativas ao assunto. Registre-se que todas as modalidade dispostas na legislação são passíveis de aplicação, no que tange ao ITCD, em virtude das diferentes normas dos Estados e do Distrito Federal,

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 182.

⁹² FRATTARI, Rafhael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 74.

⁹³ FRATTARI, Rafhael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 74.

⁹⁴ FRATTARI, Rafhael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 74.

⁹⁵ FRATTARI, Rafhael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 75.

5 MODALIDADES DE LANÇAMENTO PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Sacha Calmon Navarro Coelho, tecendo críticas às modalidades de lançamento previstas no CTN, afirma que:

Em rigor, os tipos de lançamento configurados no CTN (lançamento de ofício, por declaração e por homologação) estão destituídos de fundamentação científica. Em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato de lançamento. Questões relativas à correção de erros ou à verdade dos elementos informativos não dependem, de forma alguma, dos tipos de lançamento, são resolvidas noutras instâncias. Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de lançamento, é a Administração, privativamente. Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.⁹⁶

Para José Souto Maior Borges, as classificações formuladas pela ciência do Direito, não são verdadeiras ou falsas e, sim, úteis ou inúteis, pois tem como objetivo “facilitar a compreensão do Direito Positivo, sua interpretação e aplicação”.⁹⁷

Eurico Diniz de Santi, citando e criticando proposição semelhante apresentada por Roque Carrazza – “não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis” –, afirma que “as classificações da Ciência do Direito têm por objeto descrever as proposições prescritivas do direito positivo. Para nenhuma delas, leva-se em consideração o critério da *utilidade* da classificação” (destaque no original).⁹⁸

De Santi, inclusive, propõe uma nova classificação jurídica das modalidades de lançamento. Estas seriam apenas duas, divididas conforme o agente realizador do lançamento. Assim, o autor propõe, como modalidades, aquela em que a constituição do crédito é realizada pelo contribuinte, e, outra, quando a constituição do crédito é realizada pela autoridade fiscal.⁹⁹

Américo Masset Lacombe aduz que seria “muito mais lógica a posição daqueles que dividem os impostos em *lançados* e *não lançados*, não considerando assim como lançamento aquilo que muitos denominam, com impropriedade técnica, autolancamento” (destaques no original).¹⁰⁰

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação: decadência e prescrição**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 47.

⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 311.

⁹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 119.

⁹⁹ SANTI, Eurico Martins Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004. p.120/124.

¹⁰⁰ LACOMBE, Américo Masset. *In*: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**: (arts. 96 a 218). 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p.324.

De qualquer forma, independentemente se verdadeira ou falsa, certa ou errada, útil ou inútil, e não obstante as críticas doutrinárias acerca das modalidades de lançamento indicadas pelo CTN, é de se reconhecer que a classificação ali apresentada teve como critério o grau de participação do contribuinte, anterior à realização do ato administrativo do lançamento.

Assim, pode-se dizer que, no lançamento por declaração, há uma divisão de tarefas entre o contribuinte, que apresenta as informações, e a Administração Pública que, com base nelas, realiza o lançamento. Já no lançamento de ofício, em princípio¹⁰¹, não há essa participação do contribuinte, devendo a Administração cumprir com todas as etapas do procedimento de lançamento, enquanto que, ao contrário, no lançamento por homologação (para aqueles que entendem haver lançamento nessa modalidade), a apuração e o recolhimento do tributo são de responsabilidade exclusiva do contribuinte, restando ao Fisco a função de homologar, ou não, os procedimentos por ele adotados.

Registre-se, desde logo, que o lançamento do ITCD se dá, consoante a legislação própria de cada Estado e do Distrito Federal, na maior parte das vezes, na modalidade declaração, havendo, em menor número, aqueles que o fazem na modalidade homologação¹⁰², reservando-se a possibilidade do lançamento ser realizado de ofício, para as hipóteses previstas no art. 149, do CTN.

A norma que regulamenta o ITCD no Distrito Federal, demonstrando certa criatividade, prevê, em um único artigo, a possibilidade de o lançamento ser efetuado em qualquer das três modalidades previstas no CTN, consoante se vê no artigo 14, do Decreto 34.982, de 19 de dezembro de 2013:

Art. 14. O imposto será lançado de ofício ou mediante declaração do sujeito passivo, nas formas especificadas em ato da Secretaria de Estado de Fazenda.

[...]

§ 4º Em substituição ao disposto no caput, o imposto pode ser calculado pelo próprio sujeito passivo, que fica obrigado a antecipar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a extinção do crédito tributário à ulterior homologação pela Fazenda Pública.¹⁰³

Passa-se, então, ao estudo das modalidades de lançamento dispostas no Código Tributário Nacional.

¹⁰¹ Diz-se “em princípio” porque, conforme se demonstrará, por vezes, o contribuinte dá causa para o lançamento de ofício, por meio de sua ação ou omissão, conforme as hipóteses previstas no art. 149, do CTN.

¹⁰² Remete-se à leitura do Anexo I.

¹⁰³ DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado da Fazenda. Decreto 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, e dá outras providências. **Distrito Federal**, Brasília, 19 dez. 2013. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=;)>. Acesso em: 28 jul. 2017.

5.1 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

A modalidade declaração que, como dito, é predominantemente adotada pelos Estados brasileiros para o lançamento do ITCD, vem disciplinado no art. 147, do CTN.¹⁰⁴

Alberto Xavier trata das declarações do contribuinte como “*declarações de representação ou de ciência*”¹⁰⁵ (destaques no original). Para o autor essas declarações “têm por fim levar ao conhecimento da Administração fiscal fatos relevantes para o objeto do procedimento, sejam eles constitutivos, modificativos ou extintivos da obrigação tributária”.¹⁰⁶

Também chamado de “misto”, nessa modalidade de lançamento o contribuinte presta informações prévias ao Fisco, relativas à ocorrência de um fato gerador, atribuindo-lhe um valor econômico. De posse dessas informações, a Fazenda Pública, primeiramente, verificará se o fato relatado ocorreu conforme informado e se o valor atribuído a esse fato a ele corresponde. Na hipótese do contribuinte prestar informações consideradas corretas, na perspectiva do Fisco, este realizará o lançamento, notificará o contribuinte que, por sua vez, poderá efetuar o pagamento, extinguindo o crédito tributário, ou, poderá ainda, impugná-lo, caso discorde do lançamento efetuado.

Na hipótese do Fisco discordar das informações prestadas, seja no que tange ao fato gerador, seja ao valor atribuído, este poderá lançar, agora de ofício, o valor que considerar conexo com o fato informado.

Insta reproduzir, aqui, as palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, referindo-se à forma de lançamento do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso Inter Vivos (ITBI), comumente utilizada pelas fazendas públicas municipais e, acrescente-se, pelos órgãos fazendários estaduais e distrital, quando da avaliação dos bens para o cálculo do ITCD:

É importante referir, contudo, que não é possível à autoridade estabelecer, previamente, pautas com valores e preços predeterminados, a título de presunção absoluta, como acontece em algumas repartições fiscais, nas quais se presume que

¹⁰⁴ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela. 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. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁰⁵ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 193.

¹⁰⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 194.

certos bens têm determinado preço, e mesmo que o contribuinte declare e comprove, por documentação idônea, que o preço efetivamente praticado foi ligeiramente menor, o lançamento é feito sobre o valor presumido. Essa presunção absoluta e preestabelecida, chamada comumente de *pauta fiscal* e aplicada inclusive em outras modalidades de lançamento, é flagrantemente inválida, e vem sendo repelida há décadas pela jurisprudência, na medida em que faz com que o tributo seja calculado não sobre a realidade econômica indiscutivelmente revelada no fato gerador correspondente, previsto em lei, mas sim sobre um valor imaginado pela autoridade administrativa (destaques no original).¹⁰⁷

O § 1º, do art. 147, do CTN, prevê a possibilidade de retificação da declaração realizada pelo contribuinte nas hipóteses de redução ou exclusão do tributo, porém com duas condicionantes: 1) mediante a comprovação do erro em que se funde e; 2) antes de notificado o lançamento.

Alberto Xavier, observando que o direito pátrio não adotou a concepção da declaração como confissão, pois essa se caracterizaria pela irretratabilidade, afirma que “versando a declaração sobre fatos indisponíveis cuja investigação se subordina ao princípio da verdade material, pode ela ser modificada, por iniciativa do contribuinte, com vista à sua retificação”.¹⁰⁸

Entende-se, pela leitura da norma, que, ainda que o lançamento tenha sido efetuado, o responsável poderá retificar a declaração, para reduzir ou excluir o tributo, enquanto não houver sido notificado. Após a notificação, somente o lançamento, e não mais a declaração, poderá ser modificada.

Luciano Amaro lembra que “a retificação feita pelo declarante, quando implicar *aumento do valor do tributo devido*, pode ser feita antes ou depois da notificação do lançamento” (destaques no original)¹⁰⁹, podendo a Administração Pública realizar novo lançamento com os dados já alterados ou realizar um lançamento complementar.

Acerca do § 2º, do art. 147, do CTN, Zuudi Sakakihara tece o seguinte comentário:

A retificação da declaração, que importe alteração do lançamento já concluído, só poderá ser feita nos casos previstos no art. 145.
Se o lançamento, porém, ainda não se completou com a notificação do sujeito passivo, a retificação da declaração poderá ser feita a pedido do declarante, ou de ofício pela autoridade administrativa, desde que os erros sejam apuráveis pelo simples exame da declaração (§ 2º).¹¹⁰

O art. 145, citado por Sakakihara, prevê que o lançamento só poderá ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da

¹⁰⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 58.

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 196.

¹⁰⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 359.

¹¹⁰ SAKAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 641.

autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 que, por sua vez, trata das hipóteses previstas ao lançamento de ofício.

Ao contrário do senso comum, que acredita, sempre, numa revisão desfavorável para o contribuinte, Alberto Xavier observa que “a retificação da declaração pode ser favorável ao contribuinte, caso em que será considerada no lançamento que vier a ser efetuado, ou desfavorável, caso em que servirá de fundamento à realização do lançamento de ofício.”¹¹¹

Kiyoshi Harada cita o Imposto Territorial Rural (ITR) como exemplo dessa modalidade de lançamento, vez que “os fatores de redução do imposto pelo grau de utilização da terra e pelo grau de eficiência na exploração dependem fundamentalmente das informações do sujeito passivo”.¹¹²

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, entretanto, o lançamento por declaração “não passa de um ‘lançamento de ofício’, que pressupõe a declaração de informações por parte do contribuinte”.¹¹³

De fato, percebeu-se, pela leitura das legislações estaduais e distrital que adotam a modalidade de lançamento por declaração, que a obrigação acessória de informar aos órgãos fazendários a ocorrência do fato gerador e seu conteúdo econômico é imprescindível para a realização do lançamento do ITCD. Entretanto, conforme se demonstrará adiante, terceiros estranhos ao fato gerador poderão fornecer essas informações, ainda que o contribuinte não o faça.

5.2 LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O lançamento de ofício e a revisão de ofício do lançamento, estão previstos no art. 149, do CTN, nos seguintes termos:

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

I - quando a lei assim o determine;

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

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do Inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

¹¹¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 198.

¹¹² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 503.

¹¹³ SANTI, Eurico Martins Diniz de Santi. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 120.

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
 VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
 VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
 VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
 IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
 Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.¹¹⁴

O lançamento de ofício, previsto no inciso I, se dá, por exemplo, quando da apuração do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). O fato gerador desse tributo, via de regra, é ser proprietário de imóvel urbano, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, consoante o disposto no art. 34, do CTN. Verificada a presença de qualquer um dos requisitos dispostos na referida norma, a Administração Pública deverá lançar o imposto (ato vinculado e obrigatório, conforme o parágrafo único, do art. 142), com ulterior notificação ao contribuinte, para que esse proceda ao recolhimento do tributo.

O inciso II, nas palavras de José Souto Maior Borges, prevê a “substituição do procedimento de lançamento por declaração pelo procedimento de lançamento de ofício”.¹¹⁵ Aqui, o contribuinte se omite, deixando de prestar as informações necessárias ao lançamento tributário, permitindo ao Fisco que o realize de ofício.

O inciso III trata de revisão de uma declaração já realizada pelo contribuinte (ato comissivo), que se nega a prestar informações complementares solicitadas pela Administração Pública (ato omissivo) ou as presta de forma insuficiente (ato comissivo).

O inciso IV prevê a hipótese de declaração apresentada com falsidade, erro ou omissão (ato comissivo). Para José Souto Maior Borges, a disciplina dos incisos II, III e IV autorizam, não necessariamente, o lançamento por arbitramento, disposto no art. 148, do CTN, por ser uma das formas admitidas pelo CTN de se apurar a base tributável.¹¹⁶

O inciso V faz referência ao lançamento por homologação, aqui substituído pelo lançamento de ofício, quando da omissão ou inexatidão no exercício das atividades previstas no artigo 150, do CTN.

O inciso VI prescreve o lançamento de penalidades para infrações omissivas ou comissivas da legislação tributária. Sobre esse inciso, Luciano Amaro, criticando seus termos,

¹¹⁴ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

¹¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. p. 345.

¹¹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. p. 349/350.

diz que “o art. 142, com evidente impropriedade, elastece o conceito de lançamento para abranger as penalidades, de modo que, diante de uma infração sujeita a penalidade pecuniária, esta deve ser ‘lançada’ de ofício, segundo quer o Código”.¹¹⁷

O inciso VII trata da ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte (ato comissivo), durante o procedimento de lançamento, hipóteses também contempladas no § 4º, do art. 150, do CTN.

O inciso VIII prevê a revisão do procedimento, vez que remete a lançamento anterior (ato comissivo), tanto para aqueles efetuados por declaração, tanto os efetuados por homologação, revisão esta que poderá ser realizada, espontaneamente, pelo próprio responsável ou pela Administração Pública.

O inciso IX também trata da revisão do lançamento, desta feita em razão de fraude, falta funcional ou omissão perpetrada pela própria autoridade administrativa.

Por fim, o parágrafo único, informando que o prazo inicial para a revisão do lançamento deverá se dar antes da extinção do direito da Fazenda Pública de realizá-lo.

Dessa forma, pode-se dizer que, para que o lançamento seja realizado de ofício, em regra, exige-se um comportamento equivocado do contribuinte, no que tange às informações apresentadas, seja por ação, seja por omissão, inclusive nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, não se traduzindo, pois, somente no ato realizado pelo trabalho exclusivo da Administração Pública.

5.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O lançamento por homologação está previsto no art. 150, do Código Tributário Nacional¹¹⁸. O que distingue o lançamento por homologação daquele por declaração é a

¹¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 361.

¹¹⁸ 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, 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

obrigação imputada ao contribuinte de apurar e recolher o tributo, sem participação prévia da Administração Pública.

Em outras palavras, enquanto no lançamento por declaração, como visto, o Fisco realizará o lançamento, que precisa ser aperfeiçoado pela notificação, com base nas informações previamente prestadas pelo contribuinte para, somente após esses expedientes, ser pago o tributo, no lançamento por homologação o particular deverá apurar e recolher o tributo, sem que haja qualquer participação prévia da autoridade fazendária. Nos termos do art. 150, do CTN, cabe ao Fisco ulterior homologação da atividade exercida pelo obrigado.

Concorda-se com Sacha Calmon Navarro Coelho, quando este afirma que:

A homologação [expressa] não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício.¹¹⁹

Entretanto, como se verá adiante, tratando-se do ITCDD, a homologação expressa é a forma comumente utilizada, traduzida na expedição de documento comprobatório do recolhimento integral do tributo, vez que referido documento é imprescindível para por fim aos procedimentos judiciais e extrajudiciais de inventário e doação.

De resto, há de se dizer que os estudiosos do Direito Tributário discordam de quase todos os aspectos atinentes ao lançamento por homologação.

Mary Elbe Gomes Queiroz Maia¹²⁰ afirma que, a partir da leitura do art. 142 do CTN, é possível identificar as características essenciais do lançamento tributário, quais sejam: a) é ato privativo e exclusivo da autoridade administrativa; b) é ato vinculado e obrigatório; c) é ato mediante o qual se declara o acontecimento de fato jurídico tributário, identificando-se o contribuinte, determinando a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada e; d) teria a função de propor a aplicação de penalidades, conforme a hipótese.

Para aqueles que concordam com a assertiva de que o lançamento é ato ou procedimento privativo da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, ocasião em que será apurado, previamente, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e eventuais penalidades, não há falar em constituição de crédito tributário realizado pelo particular, o

¹¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação: decadência e prescrição**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 50.

¹²⁰ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 19/20.

contribuinte. É esse o entendimento de José Souto Maior Borges, quando afirma que o conceito de “autolancamento” não tem aplicabilidade no Direito Positivo brasileiro.¹²¹

Explica o autor que “o termo ‘autolancamento’ geralmente significa que, na sua ocorrência, a subsunção do comportamento humano à norma tributária material é feita pelo próprio sujeito passivo, em contraposição ao lançamento de ofício ou por declaração”.¹²² O autor afirma, ainda, que “toda a atividade antecedente ao ato de homologação, nada obstante inserida no procedimento de lançamento, seguramente não se tratará de ato de lançamento, desde que não exercida, como dito, por uma ‘autoridade administrativa’”.¹²³

Nesse mesmo sentido, Luciano Amaro aponta que como o CTN não adotou o termo “autolancamento”, melhor seria reconhecer a desnecessidade do lançamento, exceção feita quando o contribuinte se omitisse no dever de declarar e recolher o tributo.¹²⁴ Acrescenta o autor, que a norma descrita no art. 150, do CTN, determina a antecipação do pagamento do tributo a ser realizado pelo contribuinte, sem que haja prévio exame da autoridade administrativa. “Ora, nas outras modalidades de lançamento não há *prévio exame*; o que há é *prévio lançamento*. Aqui, portanto, o que se deveria dizer é que o pagamento se faz *sem prévio lançamento*”.¹²⁵ (destaques no original).

De fato, não há no CTN qualquer norma que vincule o pagamento de tributos ao prévio lançamento realizado pela autoridade administrativa. Daí, inferir-se que nas hipóteses de apuração e recolhimento regulares do tributo, não haverá lançamento. Este somente teria lugar quando percebida, no decorrer do procedimento de homologação, pela Administração Pública, alguma irregularidade cometida pelo contribuinte, atinente à declaração apresentada ou ao recolhimento realizado. Mas, nessa hipótese, não há falar em lançamento por homologação e, sim, em lançamento de ofício.

Em sentido contrário, há autores que entendem ser possível a constituição do crédito tributário, exclusivamente, pelo contribuinte. Ou seja, na hipótese do não recolhimento do tributo declarado ao Fisco, desnecessário os atos administrativos de lançamento e notificação, servindo a declaração como confissão de dívida.

Esse é o entendimento de Eurico de Santi, quando afirma que o *caput* do artigo 150, do CTN prevê a possibilidade da constituição do crédito tributário pelo contribuinte, não havendo necessidade de prévio lançamento pela autoridade administrativa. Para o autor:

¹²¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 369.

¹²² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 369.

¹²³ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 374.

¹²⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 363.

¹²⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 364.

São identificáveis, nesse processo de positivação: (i) o ato de formalização do crédito pelo contribuinte; (ii) a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte, nesse procedimento; (iii) o crédito tributário constituído no consequente dessa norma; (iv) o ato de pagamento que extingue esse crédito sob condição resolutória; (v) o ato de homologação expressa posteriormente pelo Fisco, ou, na ausência deste, a homologação tácita desse pagamento, ou no caso de irregularidade no pagamento, o procedimento administrativo de formalização do crédito, com edição do respectivo ato-norma de lançamento.¹²⁶

Após fazer referência ao art. 62, da Lei 6.374, de 1º de março de 1989, que regulamenta o ICMS no Estado de São Paulo,¹²⁷ de Santi aduz, ainda, que “é a entrega da declaração que perfaz juridicamente a constituição do crédito formalizado pelo contribuinte, operando a intersubjetividade exigida pelo direito para introduzir no ordenamento jurídico essa norma jurídica individual e concreta”.¹²⁸

Esse é, também, o entendimento do STJ, consoante a Súmula 436: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.¹²⁹

Hugo de Brito Machado, criticando esse entendimento, afirma que:

É certo que o contribuinte, ao fazer a apuração e declarar o valor que deverá pagar, já tem conhecimento deste. Entretanto, não pode saber se a apuração será ou não homologada. Embora o fisco geralmente nenhum procedimento adote para verificar se a apuração feita pelo contribuinte está correta, ou não, a possibilidade de tal verificação ocorrer não pode ser excluída. Assim, tem o contribuinte inegável direito de saber se a autoridade administrativa homologou, ou não, a apuração do valor devido. Tem o direito de saber se a autoridade administrativa efetivamente efetuou o lançamento por homologação e, assim, constituiu o crédito tributário a ser cobrado. Por isto é que o interesse processual da Fazenda Pública, na execução fiscal, depende da prévia notificação do lançamento ao contribuinte.¹³⁰

Continua o autor:

A afirmação segundo a qual não teria sentido a instauração de um procedimento administrativo para se apurar uma situação impositiva que já foi tornada clara e indubitável pelo próprio contribuinte é aparentemente irrefutável. Mas só aparentemente. Ocorre que a apuração por este realizada não tem valor como lançamento, não produz o efeito jurídico da liquidação, enquanto não homologada. Não faz o acertamento da relação fisco-contribuinte. Não estabelece a certeza

¹²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 122.

¹²⁷ Art. 62. O imposto devido, declarado e não pago, deve ser inscrito em Dívida Ativa, após 60 (sessenta) dias contados do vencimento. SÃO PAULO. Lei 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. **São Paulo**, São Paulo, 2 mar. 1989. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 248.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436. **Diário do Judiciário Eletrônico**, 13 maio 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27436%27%29.sub.>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005. v. III. p. 194.

jurídica. Não torna, no plano jurídico, líquida e certa a obrigação tributária. Não constitui o crédito tributário.¹³¹

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo acrescenta várias outras razões que demonstram o equívoco na aplicação da Súmula 436, do STJ, das quais destacam-se:

[...] viii) Atualmente, nos casos de débitos declarados e não pagos, o Fisco, em regra, realiza a execução imediata, até mesmo com sustentáculo na Súmula nº 436 do STJ. Entretanto, sabe-se, ainda, que, sobre o valor declarado, o Fisco acrescenta juros, multa e correção. Estes acréscimos legais não foram declarados pelos contribuintes e certamente podem ser vistos como valores controvertidos e contenciosos. Assim, aplicando-se o texto constitucional vigente, não se pode olvidar que o Fisco deveria garantir o devido processo administrativo, com o exercício do contraditório, notadamente na parte acrescida à declaração prestada pelos contribuintes.

ix) O Fisco, notificando o contribuinte previamente para regularizar ou pagar a pendência por ele declarada, otimizará princípios do direito, tais como: (i) confiança, tendo em vista que o contribuinte poderá tomar conhecimento de eventual erro na declaração e regularizar a situação, sem ter que sofrer qualquer tipo de restrição – falta de CND, cadastro no Cadin, protesto, execução fiscal, etc.; (ii) publicidade – o contribuinte exercerá o direito à cientificação e, por conseguinte, poderá regularizar antes mesmo da execução, o que diminuirá encargos, como exemplo, honorários advocatícios; (iii) processuais da autocomposição, conciliação e mediação, evitando-se proposituras de ações judiciais desnecessárias.¹³²

Por fim, e sem a pretensão de esgotar o assunto, admitindo-se a hipótese de ausência de procedimento administrativo ao lançamento por homologação, afasta-se a aplicação das regras dispostas no CTN, que determinam que o lançamento é ato administrativo obrigatório na hipótese de descumprimento de obrigações tributárias, conforme o disposto no art. 149, inciso V:

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

[...]

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;¹³³

Veja-se, a esse respeito, que o art. 149, V, do CTN faz referência expressa ao art. 150 (a que se refere o artigo seguinte), que é, justamente, aquele que dispõe sobre o lançamento por homologação.

¹³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005. v. III. p. 195.

¹³² MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. A notificação regular (art. 145 do CTN) como condição de eficácia do lançamento tributário: reflexões jurídicas para superabilidade da jurisprudência dominante representada pela Súmula 436, do Superior Tribunal de Justiça. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 312.

¹³³ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

5.4 LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO

O CTN prevê, ainda, outra forma de realização do lançamento. Trata-se daquela contida no artigo 148:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.¹³⁴

Pouco há para falar sobre esse artigo, tendo em vista que os autores que tratam da matéria são acordes em afirmar não ser essa uma quarta modalidade de lançamento.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o CTN prevê, tão somente, as três modalidades retro apresentadas – ofício, declaração e homologação – e, por essa razão, o arbitramento “é apenas técnica – inerente ao lançamento de ofício – para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que inexistam documentos ou declarações do contribuinte ou que, embora existam, não mereçam fé”.¹³⁵

Nessa mesma toada, José Souto Maior Borges aduz que o lançamento nessa modalidade, nada mais é do que uma “subespécie qualificada do lançamento de ofício”¹³⁶ para os tributos, cujo cálculo, tenham por base valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos.

Em apertada síntese, Luciano Amaro adverte que nessa modalidade de lançamento o que a autoridade administrativa busca é a “descoberta da verdadeira base de cálculo do tributo nas situações em que, mercê de incorreções ou omissões do sujeito passivo ou de terceiro, haja indícios de manipulação do preço ou do valor para evitar ou reduzir o tributo devido”.¹³⁷

Vê-se, pela leitura da norma, que a abertura de procedimento administrativo, para o arbitramento dos valores dos bens e direitos, é condição que se impõe, devendo ser respeitado o princípio do contraditório, na hipótese de discordância, por parte do contribuinte, dos valores atribuídos pela Administração Pública, mediante a cognominada “avaliação contraditória”.

¹³⁴ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

¹³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 433/434.

¹³⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 337.

¹³⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 370.

6 O LANÇAMENTO JUDICIAL PREVISTO NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

A possibilidade de o lançamento do ITCD ser realizado por autoridade judicial está prevista, expressamente, desde o Código de Processo Civil de 1939, da seguinte forma:

Art. 499. Encerrado o inventário, proceder-se-á à liquidação para o pagamento do imposto de transmissão causa-mortis, observando o contador o que dispuser a respeito a legislação fiscal.

Art. 500. Ouvidos os interessados no prazo comum de cinco (5) dias, e o representante da Fazenda Pública no de quarenta e oito (48) horas, o juiz julgará por sentença a liquidação e mandará expedir guias para o pagamento do imposto cinco (5) dias após a intimação da sentença às partes.

Vencido o prazo sem que as partes, ou o representante da Fazenda Pública, tenham impugnado o cálculo, este será havido como aprovado.¹³⁸

Regramento semelhante foi introduzido pela Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC de 1973). No procedimento de inventário, o juiz deveria nomear um perito, na ausência de avaliador judicial na comarca onde tramitava o inventário, para que se fizesse a avaliação dos bens do espólio (art. 1.003). A partir da entrega do laudo de avaliação, o Código previa, assim, as etapas seguintes:

Art. 1.011. Aceito o laudo ou resolvidas as impugnações suscitadas a seu respeito lavrar-se-á em seguida o termo de últimas declarações, no qual o inventariante poderá emendar, aditar ou completar as primeiras.

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

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

§ 1º Se houver impugnação julgada procedente, ordenará o juiz novamente a remessa dos autos ao contador, determinando as alterações que devam ser feitas no cálculo.

§ 2º Cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do imposto.¹³⁹

Com redação quase idêntica ao CPC de 1973, o Código de Processo Civil de 2015 dispõe sobre os procedimentos que deverão ser adotados, após a apresentação do laudo pericial, com a seguinte redação:

Art. 638. Feito o cálculo, sobre ele serão ouvidas todas as partes no prazo comum de 5 (cinco) dias, que correrá em cartório, e, em seguida, a Fazenda Pública.

§ 1º Se acolher eventual impugnação, o juiz ordenará nova remessa dos autos ao contabilista, determinando as alterações que devam ser feitas no cálculo.

§ 2º Cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do tributo.¹⁴⁰

¹³⁸ BRASIL. Decreto-Lei 1.608, de 18 de setembro de 1939. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18 de setembro de 1939. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De11608.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹³⁹ BRASIL. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impresao.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁴⁰ BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Assim, é de se questionar se a autoridade judicial é pessoa competente para a realização do lançamento do ITCDD, tendo em vista que o art. 142, do CTN dispõe que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Em outras palavras, é de se ver se a expressão “autoridade judicial” se enquadra no conceito de “autoridade administrativa”.

Hugo de Brito Machado, rechaçando a hipótese de lançamento tributário realizado por autoridade judiciária, aduz que “como o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, exclui-se a possibilidade de utilização do processo de conhecimento pela Administração Pública, com o objetivo de ver constituído um crédito tributário”.¹⁴¹

O autor, mesmo reconhecendo a autorização dada ao juiz trabalhista, por força da EC 20, de 15 de dezembro de 1998, que acrescentou o § 3º ao art. 114, da Constituição, para executar, de ofício, as contribuições sociais insertas nas sentenças em que proferir, afirma que “é flagrantemente inconstitucional a atribuição de competência a um órgão do Poder Judiciário para fazer lançamento tributário”.¹⁴²

Em sentido contrário, com o qual se alinha, Carlos Victor Muzzi Filho diz que a referência feita à autoridade administrativa:

[...] deve ser compreendida como abrangente de agentes do Estado, em sentido amplo, e não apenas relativa a agentes do Poder Executivo (*autoridade administrativa*). Por outros termos, e como já afirmado neste trabalho, a alusão à competência privativa da autoridade administrativa vincula-se à necessidade de se apartar os atos praticados pelos contribuintes do conceito de lançamento, e não para limitar a competência para o lançamento aos agentes administrativos, excluídos os demais órgãos estatais, especialmente os do Judiciário (destaques no original).¹⁴³

Em dissertação sobre o assunto, o autor defende a possibilidade de que o lançamento do ITCDD seja realizado pela autoridade judicial, da mesma forma que se dá quando do lançamento das taxas judiciárias e do lançamento e cobrança das contribuições sociais presentes nas sentenças trabalhistas.

Nesse mesmo sentido, Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes, referindo-se ao CPC de 1973, afirma que “a apuração do imposto sobre transmissão *causa mortis* depende de uma

¹⁴¹ MACHADO. Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 55.

¹⁴² MACHADO. Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 56.

¹⁴³ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **Tributos lançados pelo juiz**: estudos sobre o lançamento jurisdicional. 2004. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004. p. 60.

série de procedimentos estranhos à competência da autoridade administrativa, que deles não poderá prescindir”¹⁴⁴.

Em seguida, a autora afirma que:

no caso específico de inventário, a realização do lançamento, ou seja, a elaboração da norma individual e concreta do imposto sobre a transmissão *causa mortis* deverá aguardar o trâmite do processo judicial, pois somente após a definição dos quinhões hereditários é que se procederá ao cálculo do imposto, consoante determina a legislação processual civil – cf. art. 1.012 do CPC.¹⁴⁵

Ocorre que os Estados e o Distrito Federal optaram, *a priori*, por apurar e lançar o ITCMD pela via administrativa, ainda que o inventário seja realizado na esfera judicial. Nas hipóteses de inventário e doação realizados em cartório, não há falar em lançamento judicial.

Infere-se que a opção por realizar o lançamento pela via administrativa se dá, dentre outras razões, por sua maior celeridade, em face da notória morosidade judicial. Em outras palavras, aguardar a efetivação do lançamento pela via judicial significaria postergar a arrecadação. É o que se percebe dos comentários de Elcio Reis:

O Estado de Minas Gerais, sob a nossa modesta orientação, com suporte na lição do mestre *Aliomar Baleeiro*, instituiu por lei o autolancamento no ITCMD, desvinculando o cálculo e o pagamento do imposto *causa mortis* do processo de inventário, ou arrolamento, tornando ágil o recolhimento do tributo, sem burocratização. Assim, de conformidade com a nova sistemática, a lei possibilita que o advogado oriente os herdeiros sobre como proceder, sem estar obrigado ao prazo de 30 dias para distribuir o processo de inventário ou de arrolamento. A sistemática adotada veio facilitar enormemente o trabalho dos advogados, reduzindo o tempo de tramitação dos processos judiciais de inventário, além de aumentar a arrecadação do tributo, mesmo com substancial redução das alíquotas. (grifos no original).¹⁴⁶

Para Muzzi Filho:

Ao atribuir à autoridade administrativa a competência para apurar a base de cálculo do ITCMD, independentemente do procedimento que se desenvolve no âmbito judicial, legislações como as da Bahia, de Minas Gerais, de Pernambuco, de Santa Catarina e do Distrito Federal, atuaram no campo de autonomia política dos Estados. E, nesse caso, abdicaram do lançamento judicial, retornando o lançamento do ITCMD ao âmbito de competência da autoridade administrativa, e não mais da autoridade jurisdicional.¹⁴⁷

Assim, concorda-se com a possibilidade de o lançamento ser realizado pela autoridade judicial, devendo, tão somente, haver previsão para esse tipo de lançamento na legislação estadual ou na distrital.

¹⁴⁴ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 121.

¹⁴⁵ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação**: ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 121/122.

¹⁴⁶ REIS, Elcio. O autolancamento no ITCMD. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v. 6, p. 145-181, jan. 1999. p. 154.

¹⁴⁷ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **Tributos lançados pelo juiz**: estudos sobre o lançamento jurisdicional. 2004. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004. p. 75.

Por outro lado, importa saber se as regras dispostas em lei federal (*in casu*, o Código de Processo Civil) devem prevalecer sobre aquelas previstas nas legislações dos Estados e do Distrito Federal, no que concerne à regulamentação do tributo.

A esse respeito, veja-se, por exemplo, o que dispõe o art. 13, da Lei 14.941, de 29 de dezembro de 2003, acerca do prazo de pagamento para o ITCD, no âmbito do Estado de Minas Gerais: “Art. 13. O imposto será pago: I - na transmissão causa mortis, no prazo de cento e oitenta dias contados da data da abertura da sucessão”.¹⁴⁸

Nas palavras de Maria Helena Diniz:

No momento do falecimento do *de cuius* abre-se a sucessão, transmitindo-se, sem solução de continuidade, a propriedade e a posse dos bens do defunto aos seus herdeiros sucessíveis, legítimos ou testamentários, que estejam vivos naquele momento, independentemente de qualquer ato.¹⁴⁹

Nesse mesmo sentido, e após breve relato histórico do direito à sucessão desde a Roma antiga, César Fiúza enumera os efeitos que se podem extrair do Direito Civil brasileiro, a partir da adoção do *droit de saisine*, que o autor conceitua como sendo o direito de posse imediata. Para Fiúza, “não há três fases, isto é, abertura, jacência e aceitação. A abertura da sucessão se dá com a morte e no mesmo instante os herdeiros passam a ser titulares da herança”.¹⁵⁰

Em sentido contrário, preleciona Celso de Barros Correia Neto que somente após a aceitação da herança, e não a partir do evento morte, se perfaz a transferência dos bens e direitos. Para Correia Neto:

Por decorrência, no caso de renúncia abdicativa, o ITCM não pode ser cobrado, dado que transmissão alguma houve; a cobrança só seria possível caso se tratasse de renúncia translativa, porquanto, nessa hipótese, há duas manifestações de vontade: a aceitação e a simultânea alienação dos bens recebidos.¹⁵¹

De todo modo, o Código Civil de 2002, em seu art. 1.784, dispõe que “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”.¹⁵²

¹⁴⁸ 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. **Minas Gerais**. Belo Horizonte, 30 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/itcd/>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁴⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: direito das sucessões. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, v. 6. p. 24.

¹⁵⁰ FIUZA, César. **Direito civil**: curso completo. 13. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 1011.

¹⁵¹ CORREIA NETO, Celso de Barros – ITCM, um imposto sobre a morte? *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário**: impostos estaduais. v. 4. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 90.

¹⁵² BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Na ausência do recolhimento do tributo no prazo estipulado no art. 13, o art. 22, também da legislação mineira, prevê as seguintes penalidades para o contribuinte:

Art. 22. A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:

I - havendo espontaneidade no pagamento do principal e acessórios, observado o disposto no § 1º deste artigo, será cobrada multa de mora no valor de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto, do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto, após o sexagésimo dia de atraso;

II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:

a) a 40% (quarenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no prazo de dez dias contados do recebimento do auto de infração;

b) a 50% (cinquenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto na alínea "a" e até trinta dias contados do recebimento do auto de infração;

c) a 60% (sessenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto na alínea "b" e antes de sua inscrição em dívida ativa.

§ 1º Na hipótese prevista no Inciso I deste artigo, ocorrendo o pagamento espontâneo somente do imposto, a multa será exigida em dobro, quando houver ação fiscal.

§ 2º Na hipótese de pagamento parcelado, a multa será:

I - de 18% (dezoito por cento), quando se tratar de crédito previsto no Inciso I deste artigo;

II - reduzida em conformidade com o disposto no Inciso II, com base na data de pagamento da entrada prévia, em caso de ação fiscal.

§ 3º Ocorrendo a perda do parcelamento, as multas terão os valores restabelecidos aos seus percentuais máximos.¹⁵³

Ocorre que, enfrentando o assunto, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental 768.206/MG, por votação unânime, e ratificando decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), assim decidiu acerca do momento em que o Estado de Minas Gerais estaria autorizado a exigir a cobrança de multa e juros, em razão do inadimplemento do contribuinte:

2. Na origem, em mandado de segurança que teve como pedido a exclusão dos juros e multa de mora da cobrança do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação, o Tribunal *a quo* decidiu:

“Tendo em vista que a homologação do cálculo constitui o dies a quo para recolhimento do tributo e que entre a data da homologação e do efetivo pagamento não transcorreram mais de 180 dias, não pode subsistir a multa e os juros aplicados.

Em resumo, nos termos da Súmula 114 do STF, ‘ o imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo’, razão pela qual se reputa manifestamente indevida a incidência de multa e juros aplicados com base na data de abertura da sucessão” (destaques no original).¹⁵⁴

¹⁵³ 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. **Minas Gerais**. Belo Horizonte, 30 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/itcd/>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no RExt. com agravo 768.206/MG. Relatora: Carmem Lúcia. **Brasília**, 29 out. 2013. Disponível em:

Dessa forma, o entendimento do STF, e do TJMG, é de que o *dies a quo* para o recolhimento do tributo coincide com o da homologação judicial do cálculo, em consonância com a regra disposta no CPC, e não com o da abertura da sucessão, como dispõe a legislação mineira.

Assim decidindo, os Tribunais Superiores apontam no sentido de que norma federal, ainda que lei ordinária, como é a hipótese do Código de Processo Civil, há de prevalecer sobre lei estadual ou distrital, pelo menos no que diz respeito à fixação do prazo para recolhimento e aplicação das penalidades previstas, na hipótese *causa mortis*. Esse entendimento trás importantes repercussões no que tange aos prazos decadencial e prescricional atinentes ao tributo.

Se se considerar que a homologação judicial do cálculo equipara-se ao lançamento realizado pela Administração Pública, não há mais falar em prazo decadencial. O Fisco teria, pois, o quinquênio subsequente ao trânsito em julgado da homologação para realizar a cobrança do débito, sob pena de prescrita a sua pretensão.

De outro lado, acatando-se esse entendimento, abre-se a possibilidade de o prazo decadencial ficar suspenso *sine die*, o que é inadmissível no direito tributário, tendo em vista que a homologação judicial do cálculo do tributo estaria a depender da instauração da ação de inventário.

Afirma-se, de plano, que, neste trabalho, defende-se a supremacia das legislações estaduais e distrital, no que concerne à regulamentação da cobrança dos tributos de sua competência, em todos os seus aspectos. Isso porque o art. 24, da Constituição de 1988 atribuiu à União, aos Estados e ao Distrito Federal competência plena para legislar, dentre outras matérias, sobre direito tributário, com a seguinte redação:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.¹⁵⁵

Nas palavras de Heleno Taveira Torres:

As matérias de legislação concorrente, na competência da União, limitar-se-ão sempre a estabelecer *normas gerais*, que não poderão excluir a competência plena dos estados para tratar das matérias reservadas a estes, os quais deverão atuar de modo *suplementar*, mas apenas em relação à matéria regulada pela norma geral, como prescreve o art. 24 da Constituição. As leis das unidades federativas serão sempre *suplementares* das normas gerais nacionais, vedados quaisquer conflitos com estas (grifos no original).¹⁵⁶

A competência legislativa aqui apontada, entretanto, não é ilimitada. Para instituir e regulamentar os tributos que lhes compete, os Estados e o Distrito Federal deverão respeitar os preceitos inscritos na Constituição brasileira de 1988, notadamente os princípios nela presentes, tal o que proíbe a utilização do tributo com efeitos confiscatórios.¹⁵⁷

Roque Antonio Carrazza apresenta, em *numerus apertus*, outros princípios que não poderão ser violados, como “é o caso dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade, etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação”.¹⁵⁸

Sabe-se que, no âmbito federal, não há lei que trata de normas gerais acerca do imposto sobre transmissão, seja de bens imóveis, seja de móveis, a que título for. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, “a lei com estado de complementar sobre normas gerais de direito tributário, ora em vigor, é o Código Tributário Nacional, no que não contrariar a Constituição de 1988, a teor do art. 34, § 5º, do ‘Ato das Disposições Constitucionais Transitórias’”.¹⁵⁹

E o CTN, complementando a regra constitucional do art. 24, dispõe em seu artigo 6º:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.¹⁶⁰

¹⁵⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional e as normas gerais do Sistema tributário. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 277.

¹⁵⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco; BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 332.

¹⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 37.

¹⁶⁰ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

Sobre esse dispositivo, continua Sacha Calmon:

Por competência legislativa plena se deve entender o poder de instituir e exonerar tributos, observadas as regras supra-ordenadas que condicionam tal exercício. Como se lê no texto do art. 6º, a competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação é atribuição constitucional, dimanada da Lei Maior, sede do poder de tributar.¹⁶¹

Nesse mesmo diapasão, Aliomar Baleeiro:

A “legislação plena”, desde que não viole expressa ou implicitamente a Constituição Federal ou as normas gerais do Direito Financeiro da União, pode regular o *quantum* do tributo, a época e a forma de pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar, etc., enfim todos os pormenores impróprios daquelas normas gerais ou por elas não previstos. No silêncio delas, a norma geral do Estado tem caráter supletivo (CF, art. 8º, parágrafo único).

A ênfase da adjetivação – “plena” – quer significar que não há outras limitações ao legislador, senão aquelas de ordem constitucional (cf. os arts. 96 a 100 do CTN).¹⁶²

Ademais, com a entrada em vigor da Lei 11.441, de 4 de janeiro de 2007, possibilitou-se a realização de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual pela via administrativa, podendo, tais procedimentos, ser realizados nos Cartórios de Notas. O próprio Código de Processo Civil de 2015 prevê a realização de inventário extrajudicial, por escritura pública, consoante o § 1º, do art. 610, demonstrando a desnecessidade de instauração de procedimento judicial para a apuração e o cálculo do tributo.

Em razão disso, não parece acertada a opção dos tribunais superiores em apoiar-se na Súmula 114, do STF, para fundamentar a decisão do mencionado Agravo Regimental 768.206/MG. Isso porque, a súmula em comento foi editada em 13 de dezembro de 1963, quando ainda vigiam o Código de Processo Civil de 1939 e a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.

Veja-se que, desde a edição da Súmula 114, do STF, importantes modificações legislativas foram introduzidas no ordenamento jurídico, tais como o Código Tributário Nacional, em 1966, as Constituições brasileiras de 1967 e 1988 (a primeira alterada substancialmente pela Emenda Constitucional 1, de 1969), e os códigos processuais civis de 1973 e 2015.

Por fim, o que aqui se propõe é o respeito à autonomia constitucional atribuída aos Estados e ao Distrito Federal no que tange à produção das leis que regulamentem os tributos de sua competência. A limitação dessa competência fica restrita aos eventuais aspectos contrários à Constituição Federal, às Constituições Estaduais, à Lei Orgânica do Distrito Federal e ao Código Tributário Nacional.

¹⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 267.

¹⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 63.

7 O CTN COMO NORMA COMPETENTE PARA DISPOR SOBRE DECADÊNCIA

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) foi instituído, sob a vigência da Constituição de 1946, a qual não havia previsão de lei complementar, como espécie normativa, em seu processo legislativo. Isso só veio a ocorrer, pela primeira vez, no texto constitucional de 1967, o qual informava que normas gerais de direito tributário seriam, obrigatoriamente, tratadas por lei complementar sem, no entanto, delimitar as matérias que deveriam ser consideradas como sendo “normas gerais”.¹⁶³

A Emenda Constitucional 1, de 1969 alterou a redação do artigo 19 citado, incorrendo no mesmo equívoco de não delimitar quais os assuntos se enquadrariam na categoria de “normas gerais de direito tributário”.¹⁶⁴

Somente a partir da entrada em vigor da Constituição de 1988 pode-se conhecer algumas das matérias que, necessariamente, são reservadas à lei complementar, dentre elas a prescrição e a decadência.¹⁶⁵

Registre-se que a aprovação do CTN se deu de acordo com os trâmites legislativos exigidos pela Constituição vigente à época, e a matéria nele disposta não afronta o atual texto constitucional, razão pela qual foi recepcionado como lei complementar, já pela Constituição de 1967 e, também, pela Constituição de 1988, estando, dessa forma, autorizado a tratar das matérias consideradas como normas gerais em Direito Tributário.

A esse respeito, veja-se a lição de Heleno Taveira Torres:

Tomando em conta a natural submissão do Código aos preceitos constitucionais, independentemente de se tratar de uma lei ordinária, a Lei nº 5.172/66, enquanto “lei nacional”, não traz relevância para a discussão sobre ser o CTN uma lei ordinária, e

¹⁶³ Art. 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: I – os impostos previstos nesta Constituição; [...] § 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário. BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁶⁴ Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: I – taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; [...] § 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar. BRASIL. Constituição (1967). Emenda Constitucional 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁶⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

não complementar, como exigido por esse artigo, na medida que o art. 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, garantiu eficácia de recepção, alçando-a ao patamar funcional de sobrenorma, em matéria de legislação tributária, somente podendo ser revogada, a partir de então, por lei complementar, nos moldes do art. 146, quando instituída exclusivamente para essa função.¹⁶⁶

O Superior Tribunal de Justiça, no Informativo de Jurisprudência 465, que se refere ao período de 28 de fevereiro a 4 março de 2011, trouxe, em seu texto¹⁶⁷, os fundamentos utilizados pela jurisprudência, que culminaram no reconhecimento da inconstitucionalidade do § 3º, do art. 2º e do § 2º do art. 8º, ambos da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF)¹⁶⁸, à luz da constituição vigente à época da sua aprovação.

Ressalte-se que a Lei de Execuções Fiscais foi aprovada, em 1980, como lei ordinária, sob a égide da Constituição de 1967, a qual previa que somente lei complementar poderia dispor sobre normas gerais em matéria tributária.

O STJ entendeu, assim, que, por ser lei ordinária, a LEF não poderia contrariar os dispositivos presentes no CTN, notadamente no que diz respeito à prescrição, pois somente este poderia dispor sobre o assunto, nos moldes da Constituição brasileira de 1988.

Isso porque, no entendimento de Luís Eduardo Shoueri:

[...] sob as perspectivas das funções da lei complementar tributária dispostas na Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional preenche (ainda que não completamente) as funções centrais da lei complementar tributária estabelecidas no art. 146 da Constituição Federal. Dessa forma, o Código Tributário Nacional deve ser entendido como lei tributária que explicita a Constituição, de modo a manter um núcleo comum, o qual todos os entes federativos precisam observar. Assim, o CTN não constitui uma mera Sistematização racional de assuntos correlatos. Como cada ente federativo tem competência para instituir os seus respectivos tributos, a codificação das leis federais, estaduais, distrital e municipais

¹⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional e as normas gerais do Sistema tributário. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 292.

¹⁶⁷ Segundo informações contidas no *site* do STJ, “este periódico, elaborado pela Secretaria de Jurisprudência do STJ, destaca teses jurisprudenciais firmadas pelos órgãos julgadores do Tribunal nos acórdãos incluídos na Base de Jurisprudência do STJ, não consistindo em repositório oficial de jurisprudência”. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁶⁸ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...] § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. [...] Art. 8º - executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: [...] § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição. 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. **Brasília**, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

não formaria um conjunto de regras coerentes e consistentes entre si, mas um emaranhado de normas sem qualquer ordenação.¹⁶⁹

Nesse mesmo sentido, a Súmula Vinculante 8, do Supremo Tribunal Federal, que, tratando do assunto, declarou que “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.¹⁷⁰

O parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569, de 8 de agosto de 1977, tratava da suspensão da prescrição, na hipótese do Ministro da Fazenda deixar de determinar a inscrição em dívida ativa da União ou a sustação de cobrança judicial de débitos de comprovada inexecutabilidade e de reduzido valor.¹⁷¹

Já os artigos 45 e 46, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, tinham a seguinte redação:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.¹⁷²

Pelo exposto, vê-se que somente o Código Tributário Nacional é norma infraconstitucional autorizada à regulamentação de prazos prescricionais e decadenciais de créditos tributários, no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁶⁹ SHOUERI, Luís Eduardo. Código Tributário Nacional e a unificação do direito tributário brasileiro. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 373.

¹⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 8. **Diário Oficial da União**. Brasília, 20 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁷¹ BRASIL. Decreto-Lei 1.569, de 8 de agosto de 1977. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. **Brasília**, 9 de ago. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1569.htm> Acesso em: 28 jul. 2017.

¹⁷² BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Brasília**, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

8 A APURAÇÃO DO ITCD NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO

Conforme afirmado na parte introdutória, não se percebeu diferenças significativas nas legislações estaduais e distrital, no que tange à regulamentação do ITCD. Em razão disso, apresentar-se-á uma forma genericamente utilizada, não retratando, fidedignamente, ao procedimento administrativo de nenhum Estado, em especial, ou do Distrito Federal.

Informa-se que, para evitar repetições desnecessárias, os procedimentos descritos a seguir levaram em consideração a total correição, formal e material, no que tange ao preenchimento e entrega da declaração, quando realizada pelo contribuinte, restando ausentes o dolo, a fraude e a simulação.

8.1 APURAÇÃO E LANÇAMENTO NA HIPÓTESE *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO, NOS ESTADOS QUE ADOTAM A MODALIDADE DECLARAÇÃO

Nos Estados que realizam o lançamento na modalidade declaração, o contribuinte deverá apresentar informações junto à Fazenda Pública, na forma física ou eletrônica – essa última atualmente é a forma mais utilizada –, a qual deverá constar, dentre outras, a relação de todos os bens e direitos passíveis de inventariança ou objeto de doação, acompanhada dos respectivos comprovantes de propriedade, como, por exemplo, a matrícula atualizada ou carnê de IPTU/ITR, para os bens imóveis, extratos bancários de contas correntes e de investimentos, Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo (CRLV), devendo, ainda, ser atribuído pelo declarante, o valor venal correspondente a cada bem.

Veja-se o conteúdo da orientação disponibilizada ao contribuinte, no *site* da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Norte:

20. Objetivamente, quais os documentos necessários para o ITCD?

[...]

ARROLAMENTOS E INVENTÁRIOS

[...]

Para estimativa do valor venal dos bens e direitos existentes:

- Ficha do Imóvel urbano no cadastro da prefeitura;
- ITR dos imóveis rurais (cópia);
- CRLV dos veículos (cópia);
- Extratos bancários (cópia);
- Certidão Negativa Estadual;
- Extrato dos valores de ações em bolsa de valores;
- Balanço Patrimonial das Empresas;
- Escritura do imóvel ou certidão de registro do imóvel (cópia) (grifo no original).¹⁷³

¹⁷³ Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentproducao/aplicacao/set_v2/impostos/gerados/itcd_faq.asp>. Acesso em: 28 jul. 2017.

De posse da declaração apresentada, três hipóteses poderão ocorrer:

1) Os valores atribuídos pelo declarante correspondem exatamente àqueles que seriam arbitrados pela Fazenda Pública. Nessa hipótese, o órgão fazendário, concordando com os valores apresentados, deverá realizar o lançamento do tributo, com ulterior notificação para que o contribuinte recolha a importância apurada.

É de se dizer, contudo, que essa hipótese é de ocorrência raríssima, tendo em vista que o declarante, em regra, não tem acesso às informações contidas nos bancos de dados, a partir dos quais os órgãos fazendários apuram esses valores.

2) Igual concordância ocorrerá na hipótese do declarante atribuir valores superiores àqueles que seriam arbitrados pela Fazenda Pública, a cada bem. Isso porque não há óbice para que o contribuinte atribua valores acima daqueles constantes no banco de dados da Administração Pública. Ao contrário, as legislações estaduais e distrital, apresentando pequenas variações quanto ao seu conteúdo, trazem, somente, valores referenciais mínimos que deverão ser respeitados, quando da apresentação da declaração.

Ademais, como a alíquota do tributo, representada em percentual, será aplicada sobre os valores declarados, conclui-se que, quanto maior o valor atribuído aos bens, maior será a arrecadação, não havendo, pois, motivos aparentes para que o Fisco discorde das importâncias informadas, reduzindo-as.

Da mesma forma que na hipótese anterior, deverá o órgão fazendário realizar o lançamento tributário, notificando o contribuinte acerca dos valores devidos, para que esse proceda ao pagamento do imposto, dentro do prazo estipulado pela norma.

3) Os valores atribuídos pelo declarante são inferiores àqueles que a Fazenda Pública considera corretos. Nessa hipótese, a Fazenda Pública deverá retificá-los, adequando-os conforme sua avaliação, proceder ao lançamento e notificar o contribuinte que, por sua vez, poderá recolher o tributo no valor arbitrado ou, discordando, discuti-lo em procedimento administrativo ou judicial a ser instaurado, mediante a cognominada “avaliação contraditória”.

Na hipótese da ausência da apresentação da declaração, contendo as informações atinentes ao fato gerador e ao seu conteúdo econômico, cabem aos órgãos fazendários estaduais e distrital a realização do lançamento de ofício, com base no art. 149, inciso II, do Código Tributário Nacional.

8.2 APURAÇÃO E LANÇAMENTO NA HIPÓTESE *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO, NOS ESTADOS QUE ADOTAM A MODALIDADE HOMOLOGAÇÃO

Nos Estados em que o lançamento se dá por homologação, deverá ser apresentado, além da declaração e documentação aludidas, o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, que deverá ser apurado pelo próprio contribuinte.

O art. 31, do Decreto 43.981, de 3 de março de 2005, que regulamenta o ITCD no Estado de Minas Gerais, enumera os deveres do contribuinte e do responsável legal, 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:

[...]

II - documento que identifique o bem e permita a verificação do seu valor, observado o seguinte:

- a) se imóvel urbano, cópia do último lançamento do IPTU ou, na sua falta, documento emitido pela prefeitura em que constem os dados do imóvel, inclusive o valor para efeito de tributação municipal;
 - b) se imóvel rural, cópia do último lançamento do ITR;
 - c) se ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não negociados em bolsa de valores, cópia do balanço patrimonial, dos atos constitutivos da sociedade atualizado até a data da ocorrência do fato gerador e da respectiva declaração do imposto de renda da pessoa jurídica entregue à Secretaria da Receita Federal, relativos ao período de apuração mais próximo da data de transmissão;
 - d) se ação negociada em bolsa de valores, cópia do extrato que indique a quantidade e valor das ações na data do fato gerador, ou na data imediatamente anterior, se não tiver ocorrido pregão ou se as ações não tiverem sido negociadas na data do fato gerador, retroagindo-se, se for o caso, até 180 (cento e oitenta dias);
 - e) se valor depositado em instituição financeira, inclusive saldo de conta corrente, poupança e aplicação financeira, extrato emitido pela instituição constando os valores disponíveis na data do fato gerador;
 - f) relativamente aos demais bens, preferencialmente:
 1. se veículos sujeitos a registro e licenciamento, o respectivo Certificado de Registro de Veículo (CRV);
 2. se aeronave ou embarcação, o documento de inscrição ou certificado de registro no órgão competente;
 3. se jóia, obra de arte, raridade ou antiguidade, cópia do documento de aquisição, de catálogo em que foram expostas ou laudo de avaliação, se houver;
 - g) se plano de previdência privada e seguro de pessoas nas modalidades de Plano Gerador de Benefício Livre - PGBL, Vida Gerador de Benefício Livre - VGBL - ou outra semelhante, cópia do respectivo contrato;
- III - comprovante do pagamento do ITCD;¹⁷⁴

¹⁷⁴ 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. **Minas Gerais**. Belo Horizonte, 3 de março de 2005. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43981_2005.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Assim, uma vez de posse da declaração e do comprovante de pagamento, caso tenha sido realizado, a Fazenda Pública poderá:

1) Concordar com o valor atribuído a cada bem, constante na declaração apresentada, com a alíquota aplicada e, por consectário, com a importância recolhida a título de ITCD, homologando todo o procedimento e extinguindo o crédito tributário, o que, consoante os motivos acima expostos, no que diz respeito ao lançamento por declaração, é de ocorrência, também, raríssima.

Exceção feita, como também já informado, na hipótese de os valores atribuídos na declaração, pelo contribuinte ou responsável, ultrapassar aqueles que seriam arbitrados pelos órgãos fazendários.

2) Discordar das importâncias atribuídas pelo declarante, aos bens do *de cujus* ou objeto de doação, arbitrando outros, em conformidade com o banco de dados utilizado pelo órgão fazendário.

Pode, ainda, discordar da alíquota aplicada ao cálculo do imposto e, alterando-a, realizar, de ofício, o lançamento do valor complementar, que deverá ser recolhido pelo contribuinte.

Na hipótese do contribuinte apresentar a declaração e deixar de realizar o pagamento antecipado, é dever Fisco lançar, também de ofício, o valor integral do crédito.

E, da mesma forma como relatado linhas atrás, havendo discordância entre os valores arbitrados pela Fazenda Estadual e aqueles atribuídos pelo declarante, esse último poderá impugná-los, em sede administrativa ou judicial.

Ao contrário de outros tributos cuja homologação se dá, na maior parte das vezes, de forma tácita, com o decurso dos prazos previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, ambos do CTN, tal como ocorre com o ICMS e o Imposto de Renda (IR), pode-se dizer que, nas unidades da Federação em que o lançamento do ITCD é realizado na modalidade homologação, este é feito, geralmente, de forma expressa. Isso porque, havendo o prévio e correto recolhimento do tributo (em valores suficientes), o Fisco deve fornecer ao contribuinte documento comprobatório da extinção do crédito tributário.

Nas outras hipóteses, ou seja, quando o recolhimento é realizado em valores insuficientes ou quando sequer se apresenta a declaração, transcorrido o prazo decadencial ao lançamento do valor complementar ou do valor integral, deve a Fazenda Pública, também, emitir documentos que certifiquem a extinção do crédito tributário, vez que são imprescindíveis à expedição do formal de partilha, da carta de adjudicação ou das escrituras públicas de inventário e doação, conforme o caso.

9 O PRAZO DECADENCIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O escopo desse trabalho, conforme relatado, é o estudo da aplicabilidade dos prazos decadenciais no campo do Direito Tributário, exclusivamente no que tange ao lançamento do ITCD. Em razão disso, deixa-se de analisar a utilização desses institutos, aqui entendidos como “agrupamento de princípios que guardam unidade ou afinidade de conteúdos lógico-jurídicos no discurso legal”,¹⁷⁵ no âmbito do Direito Civil, em que pese a dificuldade da doutrina civilista em determinar a distinção entre decadência e prescrição, segundo obra especializada.¹⁷⁶

A decadência e a prescrição, formas de extinção do crédito tributário, sem que haja pagamento do tributo, estão previstas no art. 156, V, do Código Tributário Nacional. Embora o assunto central desse trabalho seja a decadência, importante que se faça, ainda que brevemente, a distinção entre esses institutos. Isso porque, nas palavras de Hugo de Brito Machado “a maioria dos tributaristas demonstra insegurança ao lidar com esses institutos, utilizando as palavras decadência e *prescrição*, como se fossem sinônimos, e se reportando a um, ou ao outro instituto, indistintamente” (destaques no original).¹⁷⁷

O conceito de decadência nas relações tributárias, apresentado por Paulo de Barros Carvalho, se traduz no “fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo”.¹⁷⁸ Carvalho se utiliza do termo “caducidade” como sinônimo de decadência.

Logo em seguida, e justificando a importância desse instituto, o autor aduz que:

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.¹⁷⁹

Para Luciano Amaro, “decadência é a perda do direito de ‘constituir’ o crédito tributário (ou seja, de lançar) pelo decurso de certo tempo”.¹⁸⁰ Assim, se o lançamento é requisito legal para a constituição do crédito tributário, a ausência daquele impede a exigibilidade deste.

¹⁷⁵ LEAL, Rosemiro Pereira. **Teoria geral do processo**: primeiros estudos. 13. ed. Belo Horizonte, Fórum, 2016. p. 393.

¹⁷⁶ Sobre o assunto, remete-se à leitura da obra de DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 145 e ss.

¹⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III. p. 535.

¹⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 468.

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 468.

¹⁸⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 406.

Ainda sobre a decadência, Raphael Frattari aduz que, “o lançamento deve ser feito dentro de prazos previstos no Código Tributário Nacional, conforme as situações fáticas juridicamente consideradas”, para concluir que, findo o lapso temporal determinado pelo CTN, sem que seja realizado o lançamento, a Administração Pública não poderá mais exercer o seu direito de exigir o crédito tributário.¹⁸¹

Por fim, e não menos importante, os dizeres de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem:

O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador, salvo os casos em que o contribuinte, sem interferência do Estado, ele próprio, recolhe o tributo, o direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-se e tornar-se exigível, depende do *ato jurídico do lançamento*. Se este não é praticado a tempo (preclusão), ocorre a *decadência daquele direito* (destaques no original).¹⁸²

A partir dessas lições, vê-se que a decadência impossibilita a constituição do crédito tributário, pois o lançamento não mais poderá ser realizado. Após a efetivação do lançamento, dentro do prazo permitido, o que se inicia é a contagem do prazo prescricional.

De outra face, a prescrição traduz-se na “extinção do direito de ação pelo decurso do tempo. Ocorre no prazo fixado pela lei. Segundo o art. 174 do Código Tributário Nacional, em cinco anos”.¹⁸³

Eurico Marcos Diniz de Santi, resumindo bem a distinção entre decadência e prescrição, afirma que:

No direito tributário, a diferença essencial entre uma e outra não está na forma de contagem do prazo, ou em contingências relativas ao efeito que irradiam, mas na fase do processo de positivação em que cada qual se opera. A decadência opera na fase da constituição administrativa do crédito; a prescrição, no momento do exercício do direito de ação.¹⁸⁴

Conclui-se, pois, que decadência é a perda do direito da Fazenda Pública em realizar o lançamento, impedindo-se, assim, a constituição do crédito tributário, enquanto prescrição se traduz na perda do direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário do contribuinte, em razão de sua inércia, após efetivado o lançamento.

Dito isso, passemos, pois, a análise dos prazos decadenciais, em suas diversas formas de lançamento, tendo que vista que todas são aplicáveis ao ITCD.

¹⁸¹ FRATTARI, Raphael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 148.

¹⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 474.

¹⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 562.

¹⁸⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 217.

10 OS PRAZOS DECADENCIAIS DISPOSTOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

As regras gerais que tratam da decadência estão dispostas no art. 173, do CTN, com a seguinte redação:

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.¹⁸⁵

Para os lançamentos realizados de ofício ou declaração, a norma aplicada, em geral, é aquela disposta no inciso I. Entretanto, como ressalta Manoel Álvares, poderá ocorrer que o início do prazo decadencial seja “antecipado se, antes do dia 1º de janeiro, o sujeito passivo for notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (art. 173, parágrafo único); mas também poderá ser postergado, na hipótese prevista no inciso II”.¹⁸⁶

O referido inciso II atrai muitas críticas, vez que trás, em seu texto, a possibilidade de o prazo decadencial ser suspenso ou interrompido, o que seria inadmissível no direito tributário, segundo alguns autores. Dentre estes, destaca-se Luciano Amaro para quem:

O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (*suspensão* porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e *interrupção* porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo.¹⁸⁷

Em sentido diametralmente oposto, encontra-se Eurico Marcus Diniz de Santi, que, antes de justificar seu entendimento, faz alguns questionamentos:

Que fazer se o direito positivo prescreve que o prazo decadencial interrompe ou suspende? Se sabemos que o direito cria suas próprias realidades, como dizer que o direito está errado, que não corresponde à realidade? Que ciência é essa que pretende dizer que seu objeto está errado? É como se o geólogo, fazendo ciência, gritasse para o terremoto: “Você não pode acontecer, não está em meus cálculos”.¹⁸⁸

¹⁸⁵ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

¹⁸⁶ ÁLVARES, Manoel. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência**, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 717.

¹⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 407.

¹⁸⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 176.

O autor atribui a essa não aceitação da suspensão ou interrupção dos prazos decadenciais à “crença de que existe apenas uma regra de decadência”, com o que ele discorda.¹⁸⁹

Segundo de Santi, seis são as regras de decadência previstas no CTN: duas dispostas na primeira e na segunda partes do art. 150, § 4º. Outras três no art. 173, nos incisos I e II e em seu próprio parágrafo único. Por fim, a última regra de decadência estaria prevista no inciso V, do art. 156.¹⁹⁰

Na lição de Hugo de Brito Machado, em consonância com o entendimento de Eurico de Santi, os prazos decadenciais, em regra, não se suspendem ou interrompem. Entretanto, a “lei pode estabelecer o contrário, como fez o CTN no dispositivo em questão. Os princípios jurídicos devem ser observados na interpretação e na integração das leis, mas não constituem limites intransponíveis para o legislador”¹⁹¹.

Outra regra, essa contida no § 4º do art. 150, trata, especificamente, do prazo dado à Administração Pública para realizar a homologação expressa dos atos praticados pelo contribuinte, que é de cinco anos contados a partir do fato gerador:

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.¹⁹²

De início, importa trazer ao trabalho, a instigante lição de Luciano Amaro, quando este afirma que o lançamento por homologação não é atingido pela decadência, utilizando-se dos seguintes argumentos:

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. Se o sujeito passivo “antecipa” o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza *decadencial* (segundo o conceito dado pelo CTN), pois ele implica a perda do direito de a autoridade

¹⁸⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 177.

¹⁹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 177/178.

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 221.

¹⁹² 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

administrativa (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação (destaques no original).¹⁹³

Sobre o art. 150, do CTN, Rafael Frattari comenta que “o simples fato de o assunto ter sido tratado em separado dos demais casos de decadência já lança dúvidas sobre o conteúdo do instituto trazido pelo artigo descrito”.¹⁹⁴ Em seguida, acrescenta o autor: “Especialmente, em virtude de posição vacilante do Superior Tribunal de Justiça, que aplicou durante anos o prazo estabelecido para a homologação tácita juntamente com aquele estabelecido no art. 173, I, do Código Tributário Nacional”.¹⁹⁵

Frattari faz referência a cognominada “tese dos dez anos” ou “tese dos cinco mais cinco”, amplamente adotada pelos tribunais superiores a partir de meados dos anos 1990, que teve sua origem nas inúmeras ações de repetição de indébito ou a sua compensação, instauradas pelos contribuintes.

Sobre esse assunto, pede-se licença para transcrever, em razão de sua clareza e profundidade, as críticas apontadas por Alberto Xavier acerca dessa interpretação, especialmente no que diz respeito à decisão prolatada pela Primeira Turma do STJ, nos autos do Recurso Especial 58.918-5/RJ, tendo como relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, publicado no Diário Oficial da União em 4 de março de 1996, referenciado pelo próprio autor:

Em primeiro lugar, a jurisprudência refere as condições em que “o lançamento se pode tornar definitivo” quando o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da “extinção do crédito” e não à definitividade do lançamento.

Em segundo lugar, afirma que “o lançamento se considera definitivo depois de expressamente homologado”, sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere (e só pode referir) a homologação ao “pagamento” e não ao “lançamento”, pois que este é privativo da autoridade administrativa (artigo 142 do Código Tributário Nacional) e nenhuma atividade administrativa ocorreu antes da “homologação”. Tanto assim que o “caput” do art. 150 é inequívoco em esclarecer que o objeto da homologação é a atividade do contribuinte consistente no *pagamento* e não um pretense *lançamento*.

Em terceiro lugar, alude-se à “faculdade de rever o lançamento” quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão, ato administrativo este sem o qual (cite-se de novo o art. 142) não existe lançamento.

Em quarto lugar, tem toda a razão LUCIANO AMARO quando põe às claras o vício lógico das premissas da tese em causa ao salientar a evidência de que “o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o ano em que se *instaura* a possibilidade de o Fisco lançar e não o ano em termina essa possibilidade.

Em quinto lugar, o § 4º do artigo 150 determina que considera-se “definitivamente extinto o crédito” no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria, pois, o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de

¹⁹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 407.

¹⁹⁴ FRATTARI, Rafael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 149.

¹⁹⁵ FRATTARI, Rafael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 149.

decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar “definitivamente extinto o crédito”? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua “ressureição” no segundo.

Em sexto lugar – e a incoerência é de novo detectada por LUCIANO AMARO – como se explica que nesta tese o prazo de decadência nos casos de dolo, fraude e simulação, que seguem o regime do art. 173, I, seja de cinco anos e, portanto, mais curtos que o prazo de dez anos nos casos de lançamento por homologação com recolhimento parcial do tributo?

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela também é juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, §4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas sim *reciprocamente excludentes*, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação, aplicando-se o primeiro, em princípio, ao lançamento por homologação e o segundo, em princípio, ao lançamento administrativo que, por força de lei, antecede o pagamento (destaques no original).¹⁹⁶

Ultrapassada a “tese dos dez anos”, passa-se, pois, ao estudo das formas de aplicação dos prazos decadenciais, ao lançamento do ITCD, iniciando-se com as hipóteses de declaração realizada pelo contribuinte com dolo, fraude ou simulação.

10.1 O PRAZO DECADENCIAL NAS HIPÓTESES DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

O § 4º, do art. 150, do CTN dispõe que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para se pronunciar acerca dos expedientes adotados pelo contribuinte, no que diz respeito à apuração e recolhimento dos tributos lançados na modalidade homologação (homologação expressa). Caso não o faça nesse período, considerar-se-á homologado o lançamento e extinto o crédito tributário (homologação tácita).

Há, entretanto, duas hipóteses previstas nesse dispositivo, em que essa regra não deverá ser aplicada. Se a lei não fixar prazo à homologação e se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que no CTN não há outro dispositivo que trata de prazos decadenciais, a exceção do art. 173, não havendo, também, referência a qual lei se deve recorrer na hipótese em análise.

Sacha Calmon Navarro Coelho aduz que, comprovada a fraude ou simulação, deve-se aplicar o disposto no art. 173, I, do CTN.¹⁹⁷ Esse, também, é o entendimento de Luciano

¹⁹⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 95/96.

¹⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes o lançamento por homologação: decadência e prescrição**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 61.

Amaro que, entretanto, reconhece não ser essa uma boa solução.¹⁹⁸ Amaro cita, ainda, Paulo de Barros Carvalho e Fábio Fanucchi como adeptos dessa corrente.¹⁹⁹

Luis Fabiano Alves Penteado, apresentando sua justificativa à aplicação desse dispositivo, aduz que:

[...] a norma parte da premissa de que a existência de atos do sujeito passivo que sejam lesivos à atividade de fiscalização e dificultem a identificação da ocorrência do fato gerador do tributo ou sua correta quantificação implicam impossibilidade de verificação e consequente homologação do lançamento do sujeito passivo, o que acaba demandando que o lançamento original e válido provenha da própria autoridade fiscal que, se por um lado desconhecia a ocorrência do fato gerador, por outro, terá seu prazo decadencial iniciado somente no primeiro dia útil do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.²⁰⁰

Aprofundando o assunto, José Souto Maior Borges cita algumas alternativas possíveis de interpretação e aplicação do CTN, na hipótese de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, apresentadas pelo que ele chama de “doutrina tradicional”:

a) considerar que, na imprevisão específica do prazo, o lançamento poderá ser efetuado a qualquer tempo, não fluindo, então, prazo decadencial; b) aplicar subsidiariamente prazo decadencial previsto no Direito Privado; c) aplicar o prazo estabelecido no art. 173 do CTN contando-se como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado *ex officio*; d) aplicando, ainda, o art. 173, contar-se o termo inicial a partir do exercício seguinte àquele em que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência das apontadas circunstâncias agravantes da ilicitude tributária.²⁰¹

O autor descarta, sumariamente, a primeira hipótese, tendo em vista que, se aceita, “estar-se-ia desconsiderando valores fundamentais nas relações entre Fisco e contribuinte – a segurança, certeza e estabilidade, valores, afinal, consagrados pelo próprio Código Tributário Nacional”.²⁰²

Para José Souto Maior Borges, também não seria possível acatar a segunda alternativa, uma vez que o CTN, como norma geral que é, “regulou toda a matéria relativa à decadência, e, portanto, os prazos extintivos do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo”.²⁰³

O autor, invertendo a ordem por ele próprio apresentada, descarta a última hipótese, “porque importaria procrastinação indefinida do termo inicial do prazo de decadência”.²⁰⁴

Por fim, afirmando que nenhuma das propostas apresentadas deve ser aceita, Souto Maior Borges tece os seguintes comentários acerca da hipótese remanescente:

¹⁹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 409.

¹⁹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 410.

²⁰⁰ PENTEADO, Luis Fabiano Alves. Decadência e prescrição no Código Tributário Nacional. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 375-387. p. 379.

²⁰¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 406.

²⁰² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 406.

²⁰³ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 406.

²⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 407.

Afastadas as três hipóteses antecedentes, restaria a de aplicar o art. 173 contando-se o termo inicial do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Mas ainda aqui dever-se-á considerar que o âmbito material de validade da norma sobre decadência contemplada o art. 150, § 4º, em análise, não constitui um conteúdo específico, nessa qualidade um componente do art. 173 do CTN [...].

Nada que contenha uma indicação segura ao intérprete para a aplicação desse dispositivo à ressalva contemplada no art. 150, § 4º, *in fine*.²⁰⁵

A possível solução apresentada pelo autor passa pela edição de norma tributária federal, estadual, distrital ou municipal, integrativa ao CTN, contendo prazo “não inferior ao quinquênio previsto para as hipóteses ‘normais’ de homologação”²⁰⁶, inexistindo, no entanto, a possibilidade de se afrontar os dispositivos do próprio CTN.

Conclui, Souto Maior Borges, que na ausência de disposição legal que trata do assunto:

A solução de uma pendência entre Fisco e sujeito passivo que envolva a aplicação do art. 150, § 4º, *in fine*, somente poderá ser encontrada partindo-se do problema concreto pelo órgão do Poder Judiciário, que é o único constitucionalmente competente para, criando uma norma individual, determinar que, por exemplo, o prazo do art. 177 do CC seja aplicado subsidiariamente na ausência de uma regulação expressa no Código Tributário Nacional. Vale tanto quanto dizer que, em tal caso, o Judiciário aplicará extensivamente o art. 177 para a fixação dos termos de decadência do direito de lançar.²⁰⁷

Nesse particular, discorda-se, vez que não se reconhece, ao Poder Judiciário, competência para inovar no ordenamento jurídico, suprimindo as atribuições dadas ao Poder Legislativo, notadamente no que tange à fixação de prazos decadenciais e prescricionais. Entende-se que cabe ao Poder Judiciário, tão somente aplicar as normas dispostas na legislação competente que, na hipótese, é o Código Tributário Nacional. Assim, a solução para o imbróglio deve ser buscada dentro do próprio CTN.

O que se sustenta é que, enquanto ausente legislação que disponha, especificamente, acerca do prazo decadencial quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, por ação do contribuinte, aplicar-se-ia o disposto no art. 173, I, por ser o prazo mais longo previsto na legislação complementar. Dessa forma o prazo decadencial seria de cinco anos, a contar do primeiro dia do ano seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido realizado.

Nada impede, porém, que o legislador complementar atribua prazos diversos daqueles dispostos nos arts. 173 e 150, do CTN, para a hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, no que tange à aplicação de prazos decadenciais, ainda que em prazos superiores aos cinco anos previstos na legislação.

²⁰⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário** . 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 407.

²⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário** . 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 408.

²⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário** . 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 408.

10.2 O PRAZO DECADENCIAL PARA OS TRIBUTOS LANÇADOS POR DECLARAÇÃO

Nos Estados em que o lançamento é realizado na modalidade declaração, o contribuinte deverá apresentar, junto à Fazenda Pública Estadual, todas as informações atinentes à ocorrência do fato gerador, acompanhadas da documentação que permita a realização do lançamento tributário.

Ao contribuinte, impossibilitado de recolher antecipadamente o tributo, em razão de vedação legal, resta aguardar o recebimento da notificação do lançamento, contendo informações atinentes ao valor e ao momento em que deverá ser realizado o pagamento do tributo.

Nessa hipótese, há convergência doutrinária e jurisprudencial no sentido de que a contagem do prazo decadencial, para a realização do lançamento do tributo, terá como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173, I, do CTN.

Hugo de Brito Machado lembra que “se antes disto o sujeito passivo é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação”.²⁰⁸

Na lição de Luciano Amaro:

Esse prazo se aplica aos lançamentos que devam ser implementados pelo sujeito ativo como condição de exigibilidade do tributo, ou seja, o lançamento *de ofício* e o lançamento *por declaração*. Se cabível, no ano X, a consecução de lançamento *de ofício* (por ser essa a modalidade normal de lançamento do tributo, ou porque o sujeito passivo se tenha omitido no cumprimento do dever de declarar ou de pagar antes de qualquer exame do sujeito ativo), esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, em cinco anos (ou seja, até o final do ano X + 5). Da mesma forma, se foi apresentada a declaração exigida e a autoridade administrativa deixa de efetuar o lançamento no exercício em que poderia fazê-lo, o seu direito decaí no referido prazo.²⁰⁹

Há, também, a possibilidade de o contribuinte permanecer inerte, ou seja, deixar de cumprir a obrigação acessória de apresentar a declaração, após a ocorrência do fato gerador.

Como essa hipótese é, também, cabível quando o lançamento é realizado na modalidade homologação, deixa-se para analisá-las, em conjunto, em tópico posterior.

²⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

²⁰⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 406.

10.3 O PRAZO DECADENCIAL PARA OS TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO

Nos Estados em que o lançamento é realizado na modalidade homologação, além da declaração contendo as informações e a documentação legalmente exigidas, o contribuinte deverá apresentar, também, o comprovante do recolhimento antecipado do imposto.

Entretanto, após a ocorrência do fato gerador, abrem-se algumas possibilidades, no que concerne ao comportamento do contribuinte, em face dos órgãos fazendários.

A primeira delas é aquela em que, apresentada as informações, há o recolhimento do tributo, em valor igual ou superior àquele considerado suficiente pelos órgãos fazendários.

Pode-se afirmar que, nessa hipótese, a Fazenda Pública tem o dever de homologar os cálculos e o pagamento, extinguindo-se, de pronto, o crédito tributário.

Caso não o faça, expressamente, o CTN prevê, no §4º, do art. 150, que a homologação se dará de forma tácita, acarretando os mesmos efeitos da homologação expressa, exceção feita quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses já tratadas no tópico 10.1, supra.

A segunda possibilidade consiste naquela em que o contribuinte apresenta a declaração e recolhe o tributo, entretanto, em valores considerados insuficientes pela Fazenda Pública.

Nessa hipótese, a regra decadencial aplicada pelos tribunais superiores corresponde àquela disposta no § 4º, do artigo 150, do CTN. Apresentada a declaração e constatado o recolhimento em valores insuficientes, o Fisco terá o prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador para, de ofício, consoante o disposto no art. 149, V, do CTN (quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte), realizar o lançamento do valor complementar e notificar o contribuinte.

A razão para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN se deve, conforme o entendimento de Luis Fabiano Alves Penteado, em razão de que:

O início da contagem do prazo decadencial a partir do exato momento de ocorrência do fato gerador tem como base lógica o fato de que, tendo o contribuinte efetuado a apuração e recolhimento do tributo, possui o ente tributante, desde então, a capacidade de executar uma verificação junto ao sujeito passivo acerca da correção do recolhimento efetuado.²¹⁰

²¹⁰ PENTEADO, Luis Fabiano Alves. Decadência e prescrição no Código Tributário Nacional. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 375-387. p. 378.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi:

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar o débito.

Nessa guisa, pode-se afirmar que a homologação tácita do pagamento antecipado é o verso da moeda, cujo anverso é a decadência do direito do Fisco lançar de ofício.²¹¹

Como exemplo, se apresentada a declaração no dia 5 de março de 2017, atinente a fato gerador ocorrido em 5 de fevereiro do mesmo ano, e havendo recolhimento parcial do tributo, o *dies a quo* do prazo decadencial para o lançamento do valor complementar será o dia 5 de fevereiro de 2017, data do fator gerador, sendo o dia 4 de fevereiro de 2022, a última data permitida pela norma para a realização, de ofício, do lançamento complementar.

Realizado o lançamento, notificado o contribuinte, e recolhido o valor complementar, extingue-se o crédito tributário, nos moldes da hipótese anterior.

Ao contrário, ou seja, realizados o lançamento e a notificação, e não havendo o recolhimento do valor complementar do tributo, no prazo estipulado, inicia-se a contagem do prazo prescricional de cinco anos, ficando a Fazenda Pública autorizada a emitir a Certidão de Dívida Ativa, documento hábil à instauração do procedimento executivo fiscal.

Há, também, a hipótese em que, prestando as informações ao Fisco, o contribuinte nada recolhe antecipadamente, como deveria.

Aqui, o entendimento dos tribunais superiores é pela aplicação do art. 173, I, do CTN, (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) para fixar o *dies a quo* do início da contagem do prazo decadencial para o lançamento, sob o argumento de que, em não havendo pagamento, não haveria o que homologar.

Vale registrar a crítica feita por Rafael Frattari acerca da aplicação dessa regra, com a qual se concorda:

A inexistência de pagamento é irrelevante para caracterizar a norma decadencial utilizada, exigido o tributo na modalidade do *lançamento por homologação* (SOUZA, 2007, p. 123). Para essa definição, importam basicamente dois supostos fáticos: a) a modalidade impositiva sujeitar o contribuinte ao dever de adimplir a obrigação sem qualquer intervenção prévia da Administração; e b) a inexistência de dolo, fraude ou simulação (destaques no original).²¹²

²¹¹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 170.

²¹²FRATTARI, Rafael. **Decadência e prescrição no direito tributário**: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 173.

Frise-se que a posição defendida nesse trabalho, é no sentido de que a homologação deve ser realizada sobre todo o procedimento, o que inclui a apuração e o pagamento do tributo.

Isso porque, independentemente da modalidade de lançamento adotada (declaração ou homologação), poderá ocorrer que, mesmo apresentadas as informações, nada deverá ser pago ao Estado ou ao Distrito Federal, tendo em vista previsão contida na legislação regulamentadora do imposto.

Veja-se, a esse respeito, o que dispõe o art. 3º, da lei paraense, que estabelece normas à cobrança do tributo. Note-se que a regra é aplicada, independentemente do valor atribuído aos bens transmitidos ou doados:

Art. 3º São isentos do imposto:

I - a aquisição, por transmissão "Causa Mortis", de imóvel destinado exclusivamente à morada do cônjuge supérstite, herdeiros ou legatários, desde que o "de cuius", o cônjuge supérstite, o herdeiro e o legatário não possuam outro imóvel;

II - a aquisição, por transmissão "Causa Mortis", de imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família dos herdeiros ou do cônjuge supérstite e que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua;

III - a doação de imóvel rural com objetivo de implantar o Programa de Reforma Agrária instituído pelo Governo;

IV - a doação de aparelhos, móveis e utensílios de uso doméstico e de vestuário;

V - a doação de imóvel a entidades religiosas domiciliadas no Estado do Pará que apliquem o produto de seus trabalhos no Estado e atendam às condições dispostas em regulamento.²¹³

Ademais, no que tange ao ICMS que, em regra, também é tributo lançado por homologação, poderá ocorrer que, apresentada a declaração, nenhum valor deverá ser pago, em virtude, por exemplo, de créditos acumulados em operações anteriores.

De qualquer forma, resta a obrigação acessória da apresentação da declaração, pelo contribuinte, vez que, conforme já assinalado, a homologação deverá ser realizada, ainda que não haja pagamento do tributo ou que este não seja devido.

Por fim, é de se dizer que, sendo o lançamento realizado na modalidade declaração, ou por homologação, há a possibilidade de o contribuinte sequer apresentar a declaração e, por consectário, deixa de recolher o tributo.

É nessa hipótese, entende-se, que residem as maiores controvérsias no que concerne à fixação do marco inicial da contagem do prazo decadencial, quanto ao lançamento do ITCMD, já que para outros tributos, cujo lançamento se dá, também, na modalidade homologação, tal qual o Imposto de Renda, poucas são as divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

²¹³ PARÁ. Lei 5.529, de 5 de janeiro de 1989. Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos. **Pará**, Belém, 5 jan. 1989. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/legislacao/estadual/10-leis-estaduais>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

A ausência da apresentação de declaração, pelo contribuinte, motivou a edição da Súmula 555, do STJ, que trata, exclusivamente, dos lançamentos realizados na modalidade homologação, nos seguintes termos:

Súmula 555 - Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.²¹⁴

De início, há de se dizer que dos dezenove acórdãos que deram suporte à edição da Súmula 555, do STJ, os cognominados “acórdãos paradigmáticos” ou “precedentes originários”, somente três deles fazem referência, expressamente, à ausência de declaração. Os demais se referem ora à ausência de pagamento, o que pode ocorrer com ou sem a apresentação da declaração, ora para a hipótese de pagamento parcial do tributo, o que pressupõe a apresentação prévia das informações ao Fisco.²¹⁵

Reproduz-se, em razão disso, comentário apresentado em nota de rodapé por Luís Carlos Martins Alves Júnior, na qual se poderia acrescentar a hipótese da edição da Súmula 555:

²¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 555. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 15 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27555%27>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²¹⁵ Os três acórdãos que fazem referência expressa à ausência de declaração são os seguintes: REsp. 973733/SC. Recurso Especial 2007/0176994-0. Relator: Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 set. 2009; Ag.Reg. no Ag 1407622/PR. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2011/0080838-2. Relator: Benedito Gonçalves. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 set. 2011 e; Ag.Reg. no Ag 1394456/SC. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2011/0008627-0. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 ago. 2012. Os acórdãos seguintes, em ordem cronológica de publicação, fazem referência somente à ausência de pagamento. São eles: Ag.Reg. no REsp. 1074191/MG. Agravo Regimental no Recurso Especial 2008/0149185-2. Relator: Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 mar. 2010; REsp. 1090021/PE. Recurso Especial 2008/0203789-5. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 05 maio 2010; REsp. 1154592/PR. Recurso Especial 2009/0126902-4. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 jun. 2010; Ag.Reg. no REsp. 1074191/MG. REsp. 1015907/RS. Recurso Especial 2007/0299446-9. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 set. 2010; Ag.Reg. no Ag. 1241890/RS Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2009/0199148-0. Relator: Arnaldo Esteves Lima. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 09 set. 2011; Ag.Reg. nos EREsp. 1199262/MG. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 2011/0036985-1. Relator: Benedito Gonçalves. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 07 nov. 2011; Ag.Reg. no REsp. 1235573/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2011/0027675-7. Relator: Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 dez. 2011; Ag.Reg. no REsp. 1277854/PR. Agravo Regimental no Recurso Especial 2011/0217348-0. Relator: Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 jun. 2012; Ag.Reg. no AREsp. 102378/PR. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2011/0232299-4. Relator: Benedito Gonçalves. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 24 set. 2012; Ag.Reg. no AREsp. 20880/PE. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2011/0138571-0. Relator: Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 out. 2012; REsp. 1344130/AL. Recurso Especial 2012/0193732-0. Relator: Herman Benjamin. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 05 nov. 2012; Ag.Reg. no AREsp. 246013/SE. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2012/0222476-0. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 mar. 2013; Ag.Reg. no AREsp. 252942/PE. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2012/0234719-6. Relator: Herman Benjamin. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 12 jun. 2013; Ag.Reg. no REsp. 1218460/SC. Agravo Regimental no Recurso Especial 2010/0196473-6. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 set. 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

No cenário jurídico nacional há severas críticas acadêmicas à edição de algumas súmulas vinculantes. Entre as que sofrem objeções, tenha-se, por exemplo, a Súmula Vinculante nº 11, de 12.11.2008, que cuida do “uso de algemas”, cujo teor normativo, segundo respeitável magistério doutrinário, não encontra ressonância nos precedentes que ensejaram a sua edição. O mesmo, segundo literatura especializada, ocorreu com a Súmula Vinculante nº 13, do mesmo dia e ano, que cuida do “nepotismo” na Administração Pública.²¹⁶

Entretanto, por sua complexidade, esse assunto enseja a elaboração de trabalho específico, razão pela qual não será, aqui, tratado.

O que se pode aduzir, a partir dos referidos acórdãos, é que o entendimento do STJ se traduz na aplicação do art. 173, I, do CTN, quer para a hipótese em que o contribuinte apresenta a declaração, mas não recolhe o tributo, quer naquela em que o contribuinte sequer cumpre com a obrigação acessória de prestar informações ao Fisco.

Dessa forma, e aproveitando o exemplo anterior, ocorrido o fato gerador em 5 de fevereiro de 2017, e não sendo apresentada a declaração ou, na hipótese de apresentada, não haja o recolhimento antecipado do tributo, o entendimento do STJ é no sentido de que o prazo decadencial inicia-se no dia 1º de janeiro de 2018, primeiro dia do ano seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo consumada a decadência no dia 1º de janeiro de 2023. A partir dessa data, não poderá mais a Fazenda Pública efetuar o lançamento e, por conseqüência, constituir o crédito tributário.

Conforme já se disse, o fundamento utilizado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça, para essa hipótese, é que, a homologação só deverá ser realizada se houver o pagamento do tributo, ainda que parcialmente. Não havendo pagamento, não há o que homologar.

Ocorre que, conforme será demonstrado, essas regras não têm sido aplicadas, como deveria, para a fixação do marco inicial ao lançamento do ITCD. Aliás, a impressão que se tem, a partir da leitura das decisões dos tribunais superiores, é que o Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doação comporta regras próprias para a fixação do início da contagem do prazo decadencial.

Corroboram essa assertiva a constatação de que as controvérsias debatidas nos acórdãos paradigmáticos mencionados cingem-se à fixação do início da contagem do prazo decadencial ao lançamento de contribuições previdenciárias (em seis oportunidades), de ICMS (cinco), de Imposto de Renda (quatro), do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (duas)

²¹⁶ ALVES JÚNIOR. Luís Carlos Martins. O “velho” CTN e o “Novo” CPC: perspectivas e expectativas do contencioso tributário nos tribunais. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 329-347. p. 337.

e da contribuição destinada ao Serviço Nacional da Indústria – SENAI (uma), não havendo uma referência sequer ao ITCD.²¹⁷

Daí, o que se vê é que, quando se discute o prazo decadencial para o lançamento do ITCD, os tribunais superiores apresentam fundamentos ultrapassados e, por vezes, inválidos no ordenamento jurídico.

Passa-se, então, à análise crítica acerca das regras contidas nas legislações dos Estados e do Distrito Federal, além dos fundamentos utilizados pelos tribunais superiores, no que tange à fixação do marco inaugural para a contagem do prazo decadencial ao lançamento do ITCD apresentando-se, paralelamente, as alternativas propostas à aplicação dessas normas.

Para uma melhor compreensão do trabalho, opta-se por tratar as hipóteses *causa mortis* e doação em tópicos apartados.

10.4 O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DO ITCD, NA HIPÓTESE CAUSA MORTIS

Já se disse que o início da contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por declaração ou por homologação, quando não há pagamento, 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, independentemente se apresentadas as informações legalmente exigidas.

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, para os Estados que adotaram o lançamento por declaração, ou com base no inciso V, do mesmo dispositivo, para aqueles que optaram pelo lançamento por homologação:

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

[...]

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

[...]

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;²¹⁸

²¹⁷ Percebeu-se, pela leitura das ementas, relatórios e votos, que em um dos acórdãos (Ag.Reg. no Agravo de Instrumento 1.407.622/PR) não há menção, expressa, acerca de qual tributo se referia. Entretanto, pode-se inferir não se tratar do ITCD, vez que uma das partes é o Município de Irati, como agravante, tendo, como parte agravada, Alfa S/A Arrendamento Mercantil. Acredita-se, pois, que neste julgado discutiu-se acerca do prazo decadencial atinente ao lançamento do ISSQN, por se tratar de um tributo de competência municipal.

²¹⁸ 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

Entretanto, mesmo presentes os requisitos necessários para o lançamento de ofício pelo Fisco, no prazo estabelecido no art. 173, I, do CTN, os tribunais superiores vêm decidindo contrariamente a esse dispositivo, ora com fundamento na Súmula 114, do STF (O imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo),²¹⁹ ora com fundamento na legislação estadual ou distrital, que trata de prazos decadenciais.

É de se lamentar a aplicação da mencionada Súmula 114, como fundamento à fixação do marco inicial da contagem do prazo decadencial ao lançamento do ITCID. A uma por tornar o prazo decadencial indeterminável, vez que dependente da instauração do procedimento de inventário. A duas porque, com o advento da Lei 11.441, de 4 de janeiro de 2007, há uma tendência de retirada dos procedimentos de inventário do âmbito judicial para o administrativo.

Registre-se que, no *site* do Supremo Tribunal Federal, consta como único precedente para a edição dessa súmula, o Recurso Extraordinário 21.674/BA, cuja ementa é a que segue: “EMENTA – Imposto de transmissão *causa mortis*. Multa moratória indevida. Observância do art. 500, do Código de Processo Civil que prevalece sobre a lei local. Embargos rejeitados”.²²⁰

Observa-se, pela leitura da ementa, que a decisão se baseou numa suposta superioridade hierárquica de lei federal em face de lei estadual. Isso, talvez, se deva ao fato de que referida súmula tenha sido editada em dezembro de 1963, na vigência do Código de Processo Civil de 1939 e da Constituição de 1946.

Entretanto, a partir da entrada em vigor da Constituição de 1988, isso não mais se justifica, haja vista a autonomia constitucional atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, no que concerne à produção das leis instituidoras e regulamentadoras dos tributos de sua competência, o que inclui a fixação de prazos para o recolhimento do ITCID e aplicação de penalidades.

A limitação dessa competência fica restrita, conforme já afirmado, somente a eventuais aspectos contrários à Constituição Federal, às Constituições Estaduais, à Lei Orgânica do Distrito Federal e ao Código Tributário Nacional.

²¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 114. **Imprensa Nacional**, Brasília, 12 abr. 1962. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=s%FAMula+555&b=SUMU&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 21.674/BA. Relator: Pedro Chaves. **Diário do Judiciário**, Brasília, 12 abr. 1962. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=114.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

De outro lado, merece atenção as decisões dos tribunais superiores fundamentadas nas legislações estaduais e distrital que, frequentemente, dispõem acerca de prazos decadenciais, em dissonância com as normas constitucionais e aquelas dispostas no CTN.

Fernando Brandão Whitaker apresenta a seguinte justificativa acerca da inclusão desses dispositivos:

[...] por conta da insaciável necessidade de arrecadação de recursos, tornou-se muito usual os fiscos estaduais deixarem de observar os ditames estabelecidos em nossa Carta Magna quando do exercício de suas competências, adotando posturas ilegítimas que lesam os contribuintes de forma indevida, violando seu direito subjetivo de se submeterem a uma tributação conforme as prescrições constitucionais.²²¹

A esse respeito, o art. 41, do Decreto 43.981, de 3 de março de 2005, que regulamenta o ITCD no Estado de Minas Gerais, dispõe que:

Art. 41. São indispensáveis ao lançamento do ITCD:
 I - a entrega da declaração de que trata o art. 31, ainda que intempestivamente;
 II - o conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, inclusive no curso de processo judicial.
 Parágrafo único. O prazo para a extinção do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco, inclusive no processo judicial.²²²

O disposto no parágrafo único inova no ordenamento jurídico tributário, ao sugerir que somente se iniciaria a contagem do prazo decadencial a partir da entrega das 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 judicial²²³.

Daí, e, com o objetivo de instruir os servidores públicos estaduais, a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais editou a orientação DOLT/SUTRI 002/2006, atualizada em 10 de

²²¹ WHITAKER, Fernando Brandão. Conformação do ITCMD *causa mortis* e a sua equalização pelo Superior Tribunal de Justiça. **Revista do Superior Tribunal de Justiça**. a. 28, n. 242, p. 349-720, abr./jun. 2016. p. 443.

²²² 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. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 3 mar. 2005. Disponível em: <www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43981_2005.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²²³ O Código Tributário do Estado do Amazonas é expresso no que diz respeito à fixação do *dies a quo* do prazo decadencial: Artigo 132-B. O direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário decorrente do imposto extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações necessárias à formalização do crédito tributário, obtidas: [...] § 2º. A falta de quaisquer das informações necessárias à formalização do crédito impede o início da contagem do prazo decadencial. AMAZONAS. Lei Complementar 19, de 29 de dezembro de 1997. Institui o Código Tributário Do Estado do Amazonas e dá outras providências. **Amazonas**, Manaus, 29 dez. 1997. Disponível em: <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

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 ITCMD 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.²²⁴

O dispositivo a que se faz referência está 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.

Sobre o assunto, Jason Soares Albergaria Neto²²⁵ afirma que as decisões tomadas no âmbito do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, acerca da aplicação dos prazos decadenciais ao lançamento do ITCMD, são amplamente favoráveis ao Fisco, ao considerar que somente a partir do conhecimento do fato gerador pelos órgãos fazendários, inicia-se a sua contagem, com base no parágrafo único, do art. 23, da Lei 14.941, de 29 de dezembro de 2003, que tem redação idêntica ao mencionado parágrafo único do art. 41, do Decreto 43.981, de 3 de março de 2005.

Nesse mesmo sentido, do qual se discorda em todos os seus aspectos, as palavras de Mateus de Abreu Mendonça:

Faz sentido a tese de que o prazo decadencial do ITCMD somente poderia começar a fluir quando o ente federativo obtivesse todos os dados que lhe possibilitasse lançar o crédito tributário. Imaginemos se não for assim. Todos os contribuintes iriam deixar de fornecer os dados para que a decadência se configurasse; todos iriam “aproveitar da própria torpeza” para se verem livres do tributo.²²⁶

Já se tratou, neste estudo, sobre o alcance da autonomia constitucional dada aos Estados e ao Distrito Federal para legislar sobre os tributos de sua competência, o que se concorda. Porém, ainda que se entenda que possam, em razão dessa autonomia, criar regras atinentes ao tributo, estas não podem dispor acerca de algumas matérias, dentre elas, prazos decadenciais, que devem ser tratados, exclusivamente, pela via da lei complementar.

²²⁴ MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT. Superintendência de Tributação – SUTRI. **Belo Horizonte**, 18 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2006.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²²⁵ ALBERGARIA NETO, Jason Soares de. Decadência do ITCMD e ciência do fisco: uma análise da legislação do Estado de Minas Gerais. **Revista Juris Plenum**: direito administrativo. a. IV, n. 13, mar. 2017. p. 84/85.

²²⁶ MENDONÇA, Mateus de Abreu. **Aspectos relevantes do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação**: ITCMD. 2008. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Humanas, Belo Horizonte, 2008. p. 53.

Somente o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar e, portanto, apto a regulamentar regras gerais em matéria tributária. É em seus artigos 173 e 150 que estão previstas as hipóteses para a fixação do início da contagem do prazo decadencial, e nelas não há regra que disponha sobre a obrigatoriedade de prestar informações ao Fisco, para que isso ocorra.

Comparando-se, ocorrido o fato gerador do ICMS, como, por exemplo, a venda de mercadorias em estabelecimento comercial, a Fazenda Pública só terá conhecimento da operação mercantil se: a) o contribuinte apresentar a declaração, com ou sem o recolhimento do tributo; b) através de confissão, *a posteriori*, do próprio contribuinte; c) mediante denúncia de terceiro ou; d) por meio de um procedimento administrativo iniciado por seus auditores fiscais, em razão de regular fiscalização.

Nada obstante a ausência da apresentação da declaração, por omissão do contribuinte, ao não informar a ocorrência do fato gerador, doutrina e jurisprudência são convergentes no sentido de que o prazo inicial para a contagem do prazo decadencial ao lançamento do ICMS será aquele disposto no art. 173, I, do CTN. Essa regra deveria ser aplicada para o lançamento do ITCD, mas, ainda, não é o que vem ocorrendo.

Célio Lopes Kalume posiciona-se no sentido de que o desconhecimento do fato gerador, pela Fazenda Pública, impede o início da contagem do prazo decadencial, vez que não se caracterizaria a inércia do Fisco.

O autor, justificando seu entendimento, aduz que:

Quanto a uma das modalidades de lançamento, prevê o art. 147 do CTN que o *lançamento é efetuado com base na declaração* do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, *indispensáveis* à sua efetivação (destaques no original).²²⁷

Conclui Célio Kalume que “o art. 173, I, do CTN, determina a contagem a partir do momento em que o lançamento pode ser feito; se não pode ser feito, por não ter sido prestada a informação ‘indispensável’, a contagem do prazo não se iniciará”.²²⁸

Ocorre que, como afirmado, não existe previsão legal que vincule o início da contagem do prazo decadencial à apresentação das informações pelo contribuinte ou por terceiros.

²²⁷ KALUME, Célio Lopes. Decadência e prescrição no CTN: uma releitura a partir da aplicação ao ICMS, ITCD e IPVA. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 181-204. p. 187.

²²⁸ KALUME, Célio Lopes. Decadência e prescrição no CTN: uma releitura a partir da aplicação ao ICMS, ITCD e IPVA. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 181-204. p. 187.

A esse respeito, Carlos Victor Muzzi Filho afirma que “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”.²²⁹

Ademais, ainda que o contribuinte do ITCD *causa mortis* não apresente as informações atinentes à ocorrência do fato gerador, exigidas pela Administração Fazendária, é possível, à Fazenda Pública, realizar o lançamento de ofício.

Isso se deve em razão de que a maioria das Fazendas Públicas Estaduais²³⁰ recebem, periodicamente, pelas vias eletrônica e/ou impressa, informações acerca dos óbitos ocorridos e registrados nos Cartórios de Registros das Pessoas Naturais, no território de sua competência.

Sobre o assunto, a regra disposta no art. 20, da Lei 14.941, de 29 de dezembro de 2003, do Estado de Minas Gerais:

Art. 20. Os titulares do Tabelionato de Notas, do Registro de Títulos e Documentos, do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, do Registro de Imóveis e do Registro Civil das Pessoas Naturais prestarão informações referentes a escritura ou registro de doação, de constituição de usufruto ou de fideicomisso, de alteração de contrato social e de atestado de óbito à repartição fazendária, mensalmente, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Os serventuários mencionados neste artigo ficam obrigados a exhibir livros, registros, fichas e outros documentos que estiverem em seu poder à fiscalização fazendária, entregando-lhe, se solicitadas, fotocópias ou certidões de inteiro teor, independentemente do pagamento de emolumentos.²³¹

Além disso, o art. 21, da mesma norma, 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.

Ainda que não houvesse previsão na legislação estadual mineira, a Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais, mediante o Provimento 260/CGJ/2013²³², que

²²⁹ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto sobre transmissões *causa mortis*: lançamento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 212, p. 29-36, maio 2013. p. 35.

²³⁰ Remete-se à leitura do Anexo I, que apresenta os dezoito Estados que, expressamente, dispõem sobre essa obrigação, com seus respectivos dispositivos. Outros seis Estados não têm essa previsão na legislação que regulamenta o tributo. Os Estados de Pernambuco e Santa Catarina, além do Distrito Federal, preveem a possibilidade de obter informações dos cartórios, entretanto por iniciativa da Administração Pública. Não foi realizado levantamento, junto às Corregedorias dos Tribunais de Justiça, de eventuais regras impostas aos cartórios nesse sentido, mediante a edição de, por exemplo, Provimentos, tal como ocorre no Estado de Minas Gerais.

²³¹ 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. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²³² 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. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 30 out. 2013. Disponível em: <<http://www8.tjmg.jus.br/institucional/at/pdf/cpr02602013.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

regulamenta os atos normativos relativos aos serviços notariais e de registro, estabelece, no art. 437, inciso VIII, 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 o décimo dia do mês subseqüente à ocorrência do fato gerador.

Esse Provimento detalha as informações que deverão constar na certidão de óbito a ser emitida, em seu art. 533:

Art. 533. O assento de óbito conterá expressamente:

I - a hora, se possível, dia, mês e ano do falecimento;

II - o lugar do falecimento, com indicação precisa;

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;

V - os nomes, prenomes, profissão, naturalidade e residência dos pais;

VI - se faleceu com testamento conhecido;

VII - se deixou filhos e, caso sim, nome e idade de cada um;

VIII - se a morte foi natural ou violenta e a causa conhecida, com o nome dos atestantes;

IX - o lugar do sepultamento ou da cremação, conforme o caso;

X - se deixou bens e herdeiros menores ou interditos;

XI - se era eleitor;

XII - pelo menos uma das seguintes informações:

a) número de inscrição no PIS/PASEP;

b) número de inscrição no INSS, se contribuinte individual;

c) número de benefício previdenciário - NB, se a pessoa falecida era titular de qualquer benefício pago pelo INSS;

d) número do CPF;

e) número do registro da carteira de identidade e respectivo órgão emissor;

f) número do título de eleitor;

g) registro de nascimento, mencionando-se livro, folha e termo e o respectivo Ofício de Registro Civil das Pessoas Naturais;

h) número e série da Carteira de Trabalho e Previdência Social.

Parágrafo único. Estando identificado o falecido, a ausência ou o desconhecimento por parte do declarante de qualquer um dos elementos referidos nos Incisos do *caput* deste artigo não impedem a lavratura do assento do óbito, devendo o oficial de registro fazer expressa menção ao dado ignorado.²³³

Ainda sobre o Provimento 260/CGJ/2013, é de se registrar que há previsão acerca da responsabilidade dos serventuários dos cartórios de registros das pessoas naturais, nos seguintes termos: “Art. 12. 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”.²³⁴

²³³ MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT. Superintendência de Tributação – SUTRI. **Belo Horizonte**, 18 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2006.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²³⁴ MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT. Superintendência de Tributação – SUTRI. **Belo Horizonte**, 18 de dezembro de 2006. Disponível em:

Isso significa que os tabeliães e os oficiais de registro poderão ser responsabilizados, solidariamente, caso o Fisco deixe de receber o ITCD, em virtude da ausência do cumprimento do dever de informar os óbitos registrados na área de sua circunscrição.

Pode-se inferir que, cumpridas as determinações legais, e pelo conteúdo das informações recebidas, os órgãos fazendários têm conhecimento do fato gerador e de informações relevantes e suficientes, se não para efetuar, de plano, o lançamento de ofício, para o requerimento da abertura do inventário ou, alternativamente, mediante abertura de procedimento administrativo à apuração dos fatos.

A abertura do inventário pode ser requerida, com base na regra disposta no art. 616, VIII, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do interesse da Fazenda Pública, como um dos legitimados concorrentes.²³⁵

Entende-se o interesse da Administração Pública, aqui, como a possibilidade de apurar, lançar e receber o ITCD, em razão da partilha a ser realizada no curso do procedimento do inventário, aumentando, assim, a arrecadação do Estado ou do Distrito Federal.

O requerimento para a abertura de inventários pode ser do interesse da Fazenda Pública, também, na ocorrência das seguintes hipóteses, dentre outras possíveis:

a) quando o Fisco for credor do herdeiro, do legatário ou do autor da herança, consoante a regra disposta no inciso VI, do art. 616, do CPC/2015, 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”²³⁶ 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”.²³⁷

Aberto o inventário, o juízo deverá intimar os contribuintes para apresentar as informações acerca da ocorrência do fato gerador, acompanhadas dos documentos comprobatórios da propriedade dos bens e direitos transmissíveis. Na hipótese de não ser

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2006.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²³⁵ Art. 616. Têm, contudo, legitimidade concorrente: [...] VIII - a Fazenda Pública, quando tiver interesse; BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, 10 jan. 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²³⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, v. 7. p. 65.

²³⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direito das sucessões**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, v. 7. p. 70/71.

atendido, o juízo poderá, a requerimento da Fazenda Pública, utilizar dos Sistemas BACENJUD, RENAJUD e INFOJUD²³⁸ com o objetivo de obter informações financeiras e patrimoniais relativas ao *de cujus*.

De posse dessas informações, será possível efetuar a avaliação dos bens e direitos passíveis de inventariança, vez que a própria Fazenda Pública possui o banco de dados, do qual serão apurados os valores que comporão a base de cálculo do imposto.

Feita a avaliação e não havendo impugnação nos autos, realiza-se o lançamento do imposto, com ulterior notificação para o seu recolhimento.

Assim, pertinente é a lição de Carlos Victor Muzzi Filho, quando 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.”²³⁹

A Fazenda Pública pode, também, a partir das informações recebidas pelos cartórios, instaurar procedimento administrativo à apuração da ocorrência do fato gerador, notificando aqueles que deveriam apresentar as informações acerca dos bens deixados pela pessoa cujos bens serão inventariados. Ao optar por essa pela via, e havendo a negativa do contribuinte em prestar as informações requeridas, ainda assim é possível a obtenção, pelo Fisco, das informações necessárias à apuração e ao lançamento do tributo.

Isso porque, tanto o art. 37, inciso XXII, da Constituição brasileira de 1988, quanto o art. 199, do Código Tributário Nacional, preveem a cooperação entre as Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, na forma de lei ou convênios, que possibilitem a troca de informações tributárias.

Ademais, os órgãos fazendários podem obter informações junto às instituições financeiras, com base na Lei 105, de 10 de janeiro de 2001, considerada constitucional pelo STF, o que será aprofundado no tópico seguinte, atinente à doação.

²³⁸ O Tribunal de Justiça do Estado do Pará conceitua esses três Sistemas da seguinte forma: O Bacenjud é o Sistema eletrônico de comunicação entre o Poder Judiciário e as instituições financeiras, por intermédio do Banco Central, possibilitando à autoridade judiciária encaminhar requisições de informações e ordens de bloqueio, desbloqueio e transferência de valores, bem como realizar consultas referentes a informações de clientes mantidas em instituições financeiras, como existência de saldos nas contas, extratos e endereços. O Sistema RENAJUD é uma ferramenta eletrônica que interliga o Poder Judiciário e o Departamento Nacional de Trânsito – DENATRAN, possibilitando a efetivação de ordens judiciais de restrição de veículos cadastrados no Registro Nacional de Veículos Automotores – RENAVAM, em tempo real. O Sistema de Informações ao Judiciário – INFOJUD tem como objetivo permitir aos juízes o acesso, on-line, ao cadastro de contribuintes na base de dados da Receita Federal, além de declarações de imposto de renda e de imposto territorial rural. Disponível em: <<http://www.tjpa.jus.br/PortalExterno/institucional/Corregedoria-do-Interior/76-BACENJUD---RENAJUD-E-INFOJUD.xhtml>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²³⁹ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto sobre transmissões *causa mortis*: lançamento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 212, p. 29-36, maio 2013. p. 35.

Sintetizando, os Cartórios de Registro Civil das Pessoas Naturais têm o dever de disponibilizar, à maior parte das Fazendas Públicas, informações acerca de todos os óbitos ocorridos no âmbito de sua competência, sob pena de responder solidariamente por eventuais prejuízos causados ao erário, notadamente aqueles em que o falecido deixa bens e direitos passíveis de inventariança, ainda que não possua cônjuge sobrevivente, herdeiros ou legatários.

Note-se que, ainda que se considere inaplicável o disposto no parágrafo único, do art. 41, do Decreto 43.981, de 3 de março de 2005, que regulamenta o ITCD no Estado de Minas Gerais, por contrariar dispositivo do CTN que trata da aplicação do prazo decadencial, as informações remetidas pelos cartórios suprem a exigência da Administração Pública no que tange ao conhecimento do fato gerador.

É que, segundo este dispositivo, o prazo decadencial para o lançamento do tributo, será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (reproduzindo a regra disposta no art. 173, I, do CTN) 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.

Em artigo publicado no ano de 1999, o então Subprocurador-Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais, Elcio Reis, já comentava a legislação mineira acerca do controle da arrecadação do tributo:

A legislação mineira possibilita que o controle seja feito através de técnicas e programas de um Sistema integrado de informatização, podendo ser por *post* eletrônico e dependendo dos recursos financeiros avançar até a mídia ótica.

Assim instituí a obrigatoriedade de os titulares dos Cartórios de Notas, dos Cartórios de Registro de Pessoa Jurídicas Cíveis e dos Cartórios de Registros de Pessoas Naturais prestarem à repartição fazendária, no prazo de dez dias, informações referentes à escritura pública de doação, de constituição de usufruto ou de fideicomisso, de alteração de contrato social, de atestado de óbito.

[...]

Com a obrigatoriedade da comunicação do atestado de óbito pretende-se exercer o controle dos prazos estabelecidos na lei para o recolhimento do imposto, viabilizando a lavratura do auto de infração quando não tiver sido recolhido.²⁴⁰

Dessa forma, uma vez que, como se demonstrou, as informações acerca da ocorrência do fato gerador *causa mortis* são disponibilizadas pelos Cartórios de Registro Civil das Pessoas Naturais, em razão de previsão legal, cabe às Fazendas Públicas realizar o lançamento de ofício, na ausência da apresentação da declaração pelo contribuinte, no prazo decadencial

²⁴⁰ REIS, Elcio. O autolancamento no ITCD. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v. 6, p. 145-181, jan. 1999. p. 160.

disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, qual seja, cinco anos, a partir do primeiro dia do ano seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado.

10.5 O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DO ITCD, NA HIPÓTESE DOAÇÃO

Viu-se que, na transmissão *causa mortis*, o Fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador, em razão de informações apresentadas por, pelo menos, uma das seguintes fontes: pelo juízo onde tramita o inventário; pelo Cartório de Notas, onde é realizado o inventário, pois deve ser exigido, do contribuinte, o comprovante do recolhimento do tributo, antes da lavratura da escritura pública; pelo Cartório de Registro Civil das Pessoas Naturais, vez que obrigado a informar os óbitos ocorridos no âmbito de sua atuação; pela via administrativa, quando o contribuinte apresenta as declarações aos órgãos fazendários.

Da mesma forma, é o que ocorre nas doações de bens imóveis, vez que estas deverão ser finalizadas nos Cartórios de Registro de Imóveis, consoante o disposto no art. 1.227, do Código Civil de 2002²⁴¹, que, por sua vez, exigem a quitação do imposto antes da realização do registro, sob pena de, em não o fazendo, serem responsabilizados.

Há, ainda, sem esgotamento das hipóteses, a doação de cotas de sociedade que deverá ser registrada na Junta Comercial, a qual tem a obrigação de informar sua ocorrência à Fazenda Pública.

Questão mais delicada, entretanto, é a fixação do *dies a quo* na hipótese doação, quando esta se traduzir na transferência do patrimônio do doador para o do donatário, em dinheiro.

Reconhece-se a dificuldade dos órgãos fazendários em proceder à fiscalização nesses casos (mas não a sua impossibilidade), vez que, consoante o art. 1.226, do Código Civil, a transmissão da propriedade se dá pela simples tradição²⁴², não sendo necessária, *a priori*, a prestação de informações, prévias ou posteriores, acerca do fato gerador, a nenhum órgão, judicial ou extrajudicial.

²⁴¹ Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código. BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Brasília**, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁴² Art. 1.226. Os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição. BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Brasília**, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 28 jul. 2017.

Sobre o assunto, Adriana Piraíno aduz que:

Uma desvantagem da tributação de bens móveis em relação à de bens imóveis, é a maior facilidade de prática de evasão fiscal. Diversamente dos imóveis, são poucos os bens móveis que são dotados de algum tipo de registro, que possa ser objeto de controle do fisco. Não havendo meios do fisco promover o controle, certamente muitos bens móveis serão objeto de evasão.²⁴³

Na doação realizada em dinheiro, a Fazenda Pública fica a depender da liberalidade do contribuinte, no que tange à apresentação das informações atinentes ao fato gerador, que possibilitem o lançamento do tributo, ou a sua homologação, caso já realizado o recolhimento antecipado.

Nas palavras de Marcílio da Silva Ferreira Filho:

No ITCMD-doação, a fiscalização é promovida de forma extrajudicial e administrativa, sem necessidade de instauração de qualquer processo judicial específico para apuração dos aspectos da regra de incidência. Dada a inexistência de uma forma de controle mais apurada (exceto quando utilizada a forma instrumentalizada pública, com atuação cartorária), o Fisco, por vezes (ante a ausência de uma sistemática de controle), se submete à voluntariedade do contribuinte na comunicação do fato gerador. Por este motivo, a evasão fiscal é quantitativamente superior.²⁴⁴

Daí, as divergências entre Fisco e contribuinte, no que concerne à fixação do marco inicial à contagem do prazo decadencial ao lançamento do ITCD, na hipótese doação, quando esta se realiza em dinheiro.

Alexandre Coutinho da Silveira apresenta, resumidamente, dois acórdãos, sendo um prolatado pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e, outro, pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que demonstram a dissonância dos tribunais administrativos, quando ausente a declaração prévia do contribuinte acerca da ocorrência do fato gerador (doação em dinheiro). Pede-se licença para reproduzir as palavras do autor:

O Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, julgando os Autos de Infração nºs 00.758810-6 e 00.758809-8 (Acórdãos nºs 6.491 e 6.492), em março de 2012, fez consignar que a “doação só veio a se tornar conhecida, primeiramente, pela Receita Federal do Brasil – RFB, a partir da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda – IR do recorrente do ano de 2004 (relativa ao ano base de 2003)”. Então “considerando que o recorrente só declarou ao Poder Público a ocorrência do fato gerador em 2004 e que já em 2004 o Estado do Rio de Janeiro poderia ter acessado aos dados dessa declaração, o lançamento só poderia ocorrer a partir dessa data”, pelo que o prazo decadencial, na forma do art. 173, I, do CTN, só teria início no primeiro dia do exercício seguinte à entrega da Declaração de Imposto de Renda.

Por sua vez, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, em Recurso Especial conhecido em face da divergência jurisprudencial daquela Corte Administrativa, apreciando o AIIM nº 3.144.244-4 (Processo nº DRTC-II-

²⁴³ PARAÍNO, Adriana. O imposto sobre transmissão de bens *causa mortis*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário**: impostos estaduais. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 4. p. 56.

²⁴⁴ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A cobrança do ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 234, p. 73-83, mar. 2015. p. 74.

928420/10), julgou em agosto de 2012 por maioria que “A doação ocorreu em 2004. O lançamento tributário somente se efetivou em 16/12/2010, sendo certo, que a notificação ao contribuinte foi feita, por edital, no DOE-23/12/2010. É patente, que iniciou-se a contagem do prazo decadencial em 2005, sendo que o termo final encerrou-se em 31.12.2009.” No mais, citou julgado daquela própria Corte que afirma: “o auto de infração há de ser lavrado no prazo de cinco contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual se deu a doação”.²⁴⁵

Como já se disse neste trabalho, a Constituição de 1988 ampliou a competência estadual e distrital, ao permitir a cobrança do tributo sobre a transmissão de quaisquer bens, enquanto o CTN, de 1966, prevê a incidência somente para a transmissão de bens imóveis.

Assim, desnecessário procurar no Código Tributário Nacional, menção expressa acerca da doação de bens móveis, na qual se enquadra a doação em dinheiro. Mas, é no próprio CTN, por ser a única norma infraconstitucional competente para tratar de decadência tributária, que se há de encontrar a solução para a divergência.

É de se registrar, mais uma vez, que as normas que tratam da decadência para o lançamento dos tributos são aquelas dispostas nos artigos 173 e 150, ambos do CTN, e em nenhuma delas há vinculação entre a entrega da declaração pelo contribuinte e a abertura do prazo decadencial. Em outras palavras, o início da contagem do prazo decadencial não está condicionado ao recebimento, pelo Fisco, das informações atinentes à ocorrência dos fatos geradores do ITCMD.

Algumas decisões do STJ têm corroborado essa assertiva. A primeira delas, talvez tenha sido prolatada no Agravo Regimental no Recurso Especial 577.899/PR (2003/0157152-8), quando o Relator, Ministro Castro Meira, fez constar em seu voto que “a circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária não foi erigida como marco inicial do prazo decadencial, nos termos do que preceitua o Código Tributário Nacional, não cabendo ao intérprete assim estabelecer”.²⁴⁶

Esse julgado trata da hipótese *causa mortis*, vez que a justificativa apresentada pelo Relator foi a que “o fato de o Juiz do processo do inventário haver procedido à partilha dos bens sem exigir a prévia comprovação do pagamento do imposto não pode alterar o prazo decadencial, que não se suspende nem se interrompe”.²⁴⁷

²⁴⁵ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. O ITCMD incidente sobre doação em pecúnia: início do prazo decadencial: conflito entre o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 215, p. 7-18, ago. 2013. p. 10.

²⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 577.899/PR (2003/0157152-8). Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 21 maio 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=577899&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 577.899/PR. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 21 maio 2008. Disponível em:

Noutra decisão, o Relator, Ministro Campbell Marques, concordando com os fundamentos do acórdão anterior, reformou decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que havia entendido que o prazo decadencial se iniciaria no primeiro dia do ano seguinte ao conhecimento dos fatos geradores pelo Fisco, conforme disposto na lei mineira que regulamenta o tributo.²⁴⁸

Percebe-se, pela leitura do acórdão, que a controvérsia cinge-se à fixação do *dies a quo* do prazo decadencial na hipótese doação, porém, sem se referir ao seu objeto.

E, ainda, tratando de doação de cotas societárias, o Ministro Campbell Marques, em outro acórdão, transcreveu, em seu voto, parte do acórdão recorrido, que se reproduz, para, em seguida, negar provimento ao agravo regimental, tendo em vista o necessário reexame de fato, o que encontra óbice em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7, do STJ²⁴⁹ :

No caso presente, alega o autor que em 15-06-2004 o sócio Ruben Kirschner transferiu quotas na sociedade à Margarida Arend, através de doação, sem que tenha, contudo, feito prova da referida doação, tampouco de qualquer informação ao Fisco da transmissão alegada.

(...) Desta forma, não obstante a alteração contratual em 15-06-2004, fls. 17-20 e o arquivamento da alteração contratual na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, em 14-07-2004, fl. 20, não comprovada, efetivamente, a doação, através do contrato apartado, referido na cláusula primeira da alteração do contrato social nº 06, que deu origem a presente demanda, tampouco a informação devida ao Fisco da referida transmissão, obrigação imposta ao contribuinte, resta inaplicável ao caso os artigos 149, II e 173, I, ambos do CTN, uma vez que sequer passou a fluir o prazo decadencial para lançamento do ITCD, não havendo como se reconhecer a decadência, conforme pretendido.²⁵⁰

Veja-se que, timidamente, as decisões dos tribunais superiores vão no sentido de que a ausência de declarações prestadas ao Fisco não têm o condão de suspender, *ad eternum*, o início da contagem do prazo decadencial.

Assim, resta aos órgãos fazendários criar meios eficazes de fiscalização, a fim de se constatar a ocorrência do fato gerador, quando ausente o recolhimento do tributo, promover lançamentos de ofício e proceder à regular notificação ao contribuinte.

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=577899&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.252.076/MG. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 11 out. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1252076&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 7. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 03 jul. 1990. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=7&b=SUMU&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 243.664/RS. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 21 nov. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=243664&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 28 jul. 2017.

O art. 37, inciso XXII, da Constituição brasileira, incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, prevê a colaboração mútua entre as Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, nos seguintes termos:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.²⁵¹

Previsão semelhante se faz presente, também, no art. 199, do CTN:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.²⁵²

Com base nesses dispositivos, alguns Estados têm requisitado, junto à Fazenda Pública Federal, informações de declarações do imposto sobre a renda de contribuintes que fizeram constar a realização de doações, a qualquer título.

De posse das informações, e constatado o não recolhimento do ITCD, as Receitas Estaduais têm notificado os donatários (e doadores, quando há previsão legal) para que apresentem a documentação pertinente, oferecendo-lhes, conforme o caso, vantagens pecuniárias ao recolhimento do imposto devido, antes da instauração do executivo fiscal.

Veja-se, como exemplo, as orientações apresentadas no *site* da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais:

1. Como a Secretaria de Fazenda está procedendo para fiscalizar o ITCD com relação às DOAÇÕES?

Por meio do convênio de mútua colaboração firmado com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais recebeu, para análise, as informações das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física.

O arquivo corresponde às doações, cujo doador, domiciliado em Minas Gerais, informa na sua Declaração de IRPF ter efetuado doação a terceiros sob o Código 80 (Doações em Espécie), Código 81 (Doações em Bens e Direitos) e Código 99 (Doações Outras).

Para alertar os contribuintes que receberam doações, a Secretaria de Fazenda está enviando correspondências aos contribuintes, indicando os procedimentos a serem adotados para apresentar as declarações e/ou as informações sobre os pagamentos efetuados.

Assim, é importante que o contribuinte que tenha recebido alguma doação em espécie ou de bens e direitos, e que se encontrar na situação de devedor do ITCD, se antecipe à ação do fisco, recolhendo espontaneamente o valor do ITCD devido.

2. Qual a vantagem do contribuinte regularizar espontaneamente?

²⁵¹ BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁵² 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 28 jul. 2017.

A vantagem de se antecipar à ação fiscal é que o contribuinte quita o valor do ITCD sem a incidência de multa de revalidação do imposto (50%), devida após a formalização do crédito tributário.

Também é possível, antes da ação fiscal, usufruir de desconto de 50% do valor do imposto, na hipótese de doações realizadas a partir de 28/03/2008 com valor de até 90.000 UFEMG, sendo necessário observar todas as doações realizadas no período de três anos civis.

O pagamento em atraso do ITCD está sujeito à cobrança de multa de mora de até 12%, acrescido de juros calculados com base na Taxa SELIC (destaques no original).²⁵³

Para aqueles que deixam de proceder aos expedientes administrativos, de acordo com as orientações disponibilizadas, o órgão fazendário, com base no artigo 149, do CTN, deverá realizar o lançamento do tributo, de ofício, com posterior notificação ao contribuinte que, permanecendo inerte, ficará sujeito ao procedimento executivo, não sem antes a emissão da Certidão de Dívida Ativa, documento indispensável à propositura da ação fiscal, reconhecida como título executivo extrajudicial.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, em fevereiro de 2016, reconheceu a constitucionalidade de alguns dispositivos da Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, notadamente a regra disposta no art. 6º, que possui a seguinte redação:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.²⁵⁴

O entendimento do STF foi o de que “a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros”²⁵⁵, não sendo contrária, portanto, à Constituição de 1988.

Com isso, os Estados e o Distrito Federal poderão obter informações junto às instituições financeiras, desde que haja abertura de procedimento administrativo ou fiscal, com prévia notificação ao contribuinte, comprove a indispensabilidade das informações solicitadas, e se comprometa com a manutenção do sigilo bancário.

Daí, discordar-se de Célio Lopes Kalume, na afirmativa de que:

Deve ser destacado que ao Fisco, em hipótese envolvendo dinheiro, sequer é dada a oportunidade de exigir do sujeito passivo a declaração não entregue no prazo legal

²⁵³ Disponível em <<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/itcd/doacoes.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁵⁴ BRASIL. Lei 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, 10 jan. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

²⁵⁵ Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

ou, ainda, deflagrar procedimento de quebra de sigilo. É que, em ambos os casos, necessário seria que a fiscalização ao menos tivesse algum indício da ocultação do fato gerador. Se tais elementos não existem (o que de ordinário acontece com a transferência de bens móveis, com raras exceções, como as relativas a veículos e cotas do capital social), não se poderia atribuir negligência à fiscalização. Nem mesmo os sinais exteriores de riqueza podem ser suficientes para suscitar desconfiança.²⁵⁶

Isso porque, pelo exposto, entende-se que os Estados e o Distrito Federal têm a possibilidade de averiguar a ocorrência de fatos geradores, dentro da legalidade, seja mediante a realização de convênios com a Receita Federal, seja obtendo registros de movimentações financeiras junto às instituições competentes e, de posse das informações recebidas, arbitrar os valores dos bens e direitos e realizar o lançamento de ofício para os contribuintes que deixaram de declarar e recolher o tributo devido.

²⁵⁶ KALUME, Célio Lopes. Decadência e prescrição no CTN: uma releitura a partir da aplicação ao ICMS, ITCD e IPVA. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 181-204. p. 188.

11 CONCLUSÃO

No decorrer do trabalho verificou-se que a aplicação dos prazos decadenciais ao lançamento do ITCD, na hipótese da apresentação da declaração, pelo contribuinte, contendo informações atinentes à ocorrência do fato gerador *causa mortis* ou doação, não apresenta maiores divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

Nos Estados em que o lançamento é realizado na modalidade declaração, apresentada as informações, acompanhadas da documentação que permita a realização do lançamento tributário, cabe ao contribuinte aguardar o recebimento da notificação do lançamento, o qual deverá ser realizado dentro do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, qual seja, cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Naqueles outros, em que o lançamento se dá por homologação, apresentada a declaração e não realizado o pagamento do tributo ou se recolhido em valores considerados insuficientes pela Fazenda Pública, inicia-se a contagem do prazo decadencial, também de cinco anos, desta feita a partir da ocorrência do fato gerador, consoante o disposto no art. 150, § 4º, também do Código Tributário Nacional.

Divergência há quando o contribuinte sequer apresenta a declaração e, em razão disso, não recolhe o ITCD, independentemente da modalidade de lançamento adotada pelos Estados ou pelo Distrito federal. Percebeu-se que, diferentemente de outros tributos, os quais também deverão ser informados ao Fisco para que o lançamento seja realizado, tal o ICMS e o Imposto de Renda, regras contrárias àquelas dispostas no CTN são aplicadas para o lançamento do ITCD, ora iniciando-se à contagem do prazo decadencial a partir da homologação judicial do cálculo, ora contando-se a partir do conhecimento dos fatos geradores, pelos órgãos fazendários.

Na hipótese *causa mortis* demonstrou-se que a Administração Pública tem conhecimento da ocorrência do fato gerador, em razão das informações repassadas por terceiros, notadamente, pelos Cartórios de Registro Civil das Pessoas Naturais, vez que estes têm a obrigação legal de informar, à Fazenda Pública, os óbitos ocorridos em sua circunscrição.

De posse dessas informações, a Fazenda Pública poderá, após requerer a instauração do inventário judicial, como legitimado que é, solicitar ao juízo, a citação do contribuinte para que traga aos autos as informações necessárias para a efetivação do lançamento. Caso o contribuinte permaneça inerte, após a citação, poderá, ainda, requerer ao juízo que utilize dos

sistemas BACENJUD, RENAJUD e INFOJUD, ferramentas eletrônicas que possibilitam o levantamento do patrimônio do *de cujus*, passíveis de inventariança e partilha.

Com base nas informações recebidas, os órgãos fazendários poderão calcular a base de cálculo do imposto, mediante arbitramento dos valores dos bens e direitos do falecido, aplicar a alíquota correspondente e realizar o lançamento de ofício, com ulterior notificação do contribuinte para que este efetue o pagamento.

Na doação reconheceu-se a dificuldade em se fiscalizar o contribuinte quando esta é realizada em dinheiro, pois nas outras hipóteses como, por exemplo, a doação de imóveis, os cartórios, nos quais se deve aperfeiçoar a transmissão, exigem a comprovação da quitação do tributo, antes da lavratura da escritura, sob pena de serem solidariamente responsabilizados por eventual ausência de recolhimento do imposto, agindo, desta forma, como órgão fiscalizador da Administração Pública.

Em ambas as hipóteses, é facultada à Fazenda Pública Estadual ou Distrital, por conveniência e oportunidade, a abertura de procedimento administrativo para a apuração acerca da ocorrência de fatos geradores, intimando-se o contribuinte para que este apresente as informações necessárias ao lançamento. Persistindo a omissão, o Fisco tem o dever de, mediante convênios com outros órgãos fazendários e instituições financeiras, solicitar as informações que possibilitem a realização do lançamento de ofício.

Entretanto, ainda que a Administração Pública não tenha conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, hipótese comum na doação em dinheiro, não poderão ser aplicadas regras diversas daquelas dispostas no Código Tributário Nacional, única lei infraconstitucional apta a regulamentar a fixação do marco inicial à contagem dos prazos decadenciais.

Cabe às Fazendas Públicas Estaduais e Distrital utilizar os instrumentos de controle já previstos na legislação, aprimorando-os e tornando-os mais eficazes, tais os convênios com outros órgãos fazendários, ou criar outros, sempre dentro da legalidade, com o objetivo de se verificar a ocorrência dos fatos geradores *causa mortis* e doação, que possibilitem a realização do lançamento do ITCD.

REFERÊNCIAS

- ACRE. Lei Complementar 271, de 27 de dezembro de 2013. Dispõe sobre o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **Acre**, Rio Branco, 30 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.sefaznet.ac.gov.br/sefazonline/servlet/itcmdapresentacao>>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- ALAGOAS. Decreto 10.306, de 24 de fevereiro de 2011. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, de que tratam os arts. 162 a 183 da Lei 5.077, de 12 de junho 1989. **Alagoas**, Maceió, 25 fev. 2011. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=5f1eVGDAGAE%3D&access=1>>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- ALAGOAS. Lei 5.077, de 12 de junho de 1989. Dispõe sobre normas relativas aos tributos de competência do Estado. **Alagoas**, Maceió, 13 jun. 1989. Disponível em: <http://tol.sefaz.al.gov.br/tol/modules/documentos/retornaDocumentoLink.jsp?NUM_DOCUMENTO=5077&NUM_ANO_DOCUMENTO=1989&COD_TIPDOC=LEI&COD_SETOR> Acesso em: 28 jul. 2017.
- ALBERGARIA NETO, Jason Soares de. Decadência do ITCD e ciência do fisco: uma análise da legislação do Estado de Minas Gerais. **Revista Juris Plenum: Direito Administrativo**. a. IV, n. 13, mar. 2017. p. 84/85.
- ÁLVARES, Manoel. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- ALVES JÚNIOR. Luís Carlos Martins. O “velho” CTN e o “Novo” CPC: perspectivas e expectativas do contencioso tributário nos tribunais. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 329-347.
- AMAPÁ. Decreto 3.601, de 29 de dezembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD. **Amapá**, Macapá, 29 de dezembro de 2000. Disponível em: <<https://www.sefaz.ap.gov.br/index.php/regulamentos/7896-itcd-decreto-n-3601-de-29-de-dezembro-de-2000>>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- AMAPÁ. Lei 400, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n.º 0194, de 29 de dezembro de 1994. **Amapá**. Macapá, 29 dez. 1997. Disponível em: <<https://www.sefaz.ap.gov.br/97/7775-lei-n-0400-1997-codigo-tributario-do-estado-do-amapa>>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

- AMAZONAS. Lei Complementar 19, de 29 de dezembro de 1997. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. **Amazonas**, Manaus, 29 dez. 1997. Disponível em:
<<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Compleme%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BAHIA. Decreto 2.487, de 16 de junho de 1989. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD). **Bahia**, Salvador, 17 jun. 1989. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- BAHIA. Lei 4.826, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD). **Bahia**, Salvador, 28 jan. 1989. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Brasília: Senado, 1946. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional 5, de 21 de novembro de 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 de nov. 1961. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc05-61.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, 6 de dezembro de 1965. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1967. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.
- BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Constituição (1967). Emenda Constitucional 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 de outubro de 1969. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Decreto-Lei 1.569, de 8 de agosto de 1977. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. **Brasília**, 9 de ago. 1977. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1569.htm> Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Decreto-Lei 1.608, de 18 de setembro de 1939. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18 de setembro de 1939. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del1608.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Lei 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. **Brasília**, 10 jan. 2001. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

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. **Brasília**, 25 out. 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Brasília**, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Brasília**, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Brasília**, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Lei 11.441, de 4 de janeiro de 2007. Altera dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, possibilitando a realização de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual por via administrativa. **Brasília**, 5 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111441.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Brasília**, 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **11-Ofício Consefaz nº 11/15**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/consefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-consefaz-ndeg-11-15>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Evolução recente da carga tributária federal**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2015/evolucao-da-carga-tributaria>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no Ag. 1241890/RS Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2009/0199148-0. Relator: Arnaldo Esteves Lima. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 09 set. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no Ag. 1394456/SC. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2011/0008627-0. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no Ag. 1407622/PR. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2011/0080838-2. Relator: Benedito Gonçalves. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 set. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no AREsp. 20880/PE. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2011/0138571-0. Relator: Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 out. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no AREsp. 102378/PR. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2011/0232299-4. Relator: Benedito Gonçalves. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 24 set. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no AREsp 243664/RS. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2012/0218086-6. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 21 nov. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no AREsp. 246013/SE. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2012/0222476-0. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 mar. 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no AREsp. 252942/PE. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2012/0234719-6. Relator: Herman Benjamin. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 12 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. nos EREsp. 1199262/MG. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 2011/0036985-1. Relator: Benedito Gonçalves. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 07 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no REsp. 577899/PR. Agravo Regimental No Recurso Especial 2003/0157152-8. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 21 mai. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no REsp. 1074191/MG. Agravo Regimental no Recurso Especial 2008/0149185-2. Relator: Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 mar. 2010 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no REsp. 1074191/MG. REsp. 1015907/RS. Recurso Especial 2007/0299446-9. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 set. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no REsp. 1218460/SC. Agravo Regimental no Recurso Especial 2010/0196473-6. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 set. 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no REsp. 1235573/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2011/0027675-7. Relator: Francisco Falcão. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ag.Reg. no REsp. 1277854/PR. Agravo Regimental no Recurso Especial 2011/0217348-0. Relator: Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 jun. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 973733/SC. Recurso Especial 2007/0176994-0. Relator: Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 set. 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1090021/PE. Recurso Especial 2008/0203789-5. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 05 mai. 2010. <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1154592/PR. Recurso Especial 2009/0126902-4. Relator: Castro Meira. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 02 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1252076/MG. Recurso Especial 2011/0070405-5. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 11 out. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1344130/AL. Recurso Especial 2012/0193732-0. Relator: Herman Benjamin. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 05 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436. **Diário do Judiciário Eletrônico**, 13 maio 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27436%27%29.sub.>>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 555. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 15 dez. 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no REExt. com agravo 768.206/MG. Relatora: Carmem Lúcia. **Brasília**, 29 out. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28768206%2ENU ME%2E+OU+768206%2EACMS%2E%29+%28%28C%28C1RMEN+L%DACIA%29%2ENORV%2E+OU+%28C%28C1RMEN+L%DACIA%29%2ENORA%2E+OU+%28C%28C1RMEN+L%DACIA%29%2EACMS%2E%29%28SEGUNDA%2ESESS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y8w34lha>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 21.674/BA. Relator: Pedro Chaves. **Diário do Judiciário**, Brasília, 12 abr. 1962. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=114.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 218.182/PE. Relator: Moreira Alves. **Diário do Judiciário**, Brasília, 04 jun. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28218182%2ENU ME%2E+OU+218182%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybrsefdj>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 114. **Imprensa Nacional**, Brasília, 13 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=114.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 656. **Diário do Judiciário**, Brasília, 9 out. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=656.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 668. **Diário do Judiciário**, Brasília, 9 out. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 8. **Diário Oficial da União**. Brasília, 20 jun. 2008. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **STF garante ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

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

CEARÁ. Decreto 32.082, de 11 de novembro de 2016. Regulamenta a Lei 15.812, de 20 de julho de 2015, que dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD). **Ceará**, Fortaleza, 11 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.icmspratico.com.br/wp-content/uploads/2016/11/Decreto-n%C2%BA-32.082-de-2016.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

CEARÁ. Lei 15.812, de 20 de julho de 2015. Dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. **Ceará**, Fortaleza, 23 jul. 2015. Disponível em: <http://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-15812-2015-ce_287406.html>. Acesso em: 28 jul. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação**: decadência e prescrição. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CORREIA NETO, Celso de Barros – ITCM, um imposto sobre a morte? *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário**: impostos estaduais. v. 4. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: direito das sucessões. 20. ed. rev. e atual, vol. 6. São Paulo: Saraiva, 2006.

DISTRITO FEDERAL. Decreto 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, e dá outras providências. **Distrito Federal**, Brasília, 20 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

DISTRITO FEDERAL. Lei 3.804, de 08 de fevereiro de 2006. Dispõe quanto ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, e dá outras providências. **Distrito Federal**, Brasília, 13 fev. 2006. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=3804&txtAno=2006&txtTipo=5&txtParte=>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

ESPÍRITO SANTO. Decreto 3.469-R, de 19 de dezembro de 2013. Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (RITCMD).

Espírito Santo, Vitória, 20 dez. 2013. Disponível em:

<<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ritcmd/dec3469-r.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

ESPÍRITO SANTO. Lei 10.011, de 20.05.2013. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). **Espírito Santo**, Vitória, 21 mai. 2013. Disponível em:

<<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/leis/2013/lei%2010.011.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

ESPÍRITO SANTO. Portal do Governo do Estado do Espírito Santo. Secretaria da Fazenda.

Consulta de arrecadação. Disponível em:

<<http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arrecadacao/consulta.php>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação** – ITCMD. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A cobrança do ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 234, p. 73-83, mar. 2015.

FIUZA, César. **Direito civil**: curso completo. 13. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

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

GOIÁS. Decreto 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta a Lei 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. **Goiás**, Goiânia, 29 dez. 1997. Disponível em:

<http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_hm/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

GOIÁS. Lei 11.651, de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. **Goiás**, Goiânia, 26 dez. 1991. Disponível em:

<ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/INDICE_GERAL.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

GOIÁS. Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás. Instrução Normativa 1.191, de 06 de outubro de 2014. Estabelece procedimentos de apuração, fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD e dispõe sobre a Declaração do ITCD *causa mortis* e doação. **Goiás**, Goiânia, 06 de outubro

de 2014. Disponível em:

<<http://aplicacao.sefaz.gov.br/index.php/post/ver/142365/legislacao-relativa-ao-itcd>>.

Acesso em: 28 jul. 2017.

GONÇALVES, Antonio Baptista. ITCMD paulista: os limites dos novos instrumentos fiscalizatórios. **Revista Estudos Legislativos**. Porto Alegre, a. 9, n. 9, p. 113-136, dez. 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JANCZESKI, Célio Armando. Base de cálculo dos impostos de transmissão: aspectos controversos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.).

Direito tributário: impostos estaduais. v. 4. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

KALUME, Célio Lopes. Decadência e prescrição no CTN: uma releitura a partir da aplicação ao ICMS, ITCD e IPVA. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 181-204.

LACOMBE, Américo Masset. *In*: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**: (arts. 96 a 218). 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

LEAL, Rosemiro Pereira. **Teoria geral do processo**: primeiros estudos. 13. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

LIMA, Bianca Pinto. **Brasil é um dos que menos tributam herança no mundo**. O Estado de São Paulo: São Paulo, 23 maio 2014. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-e-um-dos-que-menos-tributam-heranca-no-mundo-imp-,1170532>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, vol. III.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999.

MARANHÃO. Lei 7.799, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. **Maranhão**, São Luis, 26 dez. 2002.

<<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=129635>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MATA, Juselder Cordeiro da. As controvérsias dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens e direitos à luz do Código Tributário Nacional. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 313-328.

MATO GROSSO. Decreto 2.125, de 11 de dezembro de 2003. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCD. **Mato Grosso**, Cuiabá, 11 dez. 2003. Disponível em:

<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/bba30ab496b6275904256dfd006d480c?OpenDocument#_u8h2k6ki5ah7i0jno40p2sc9i6km20h2540oj28248kg48haq_>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MATO GROSSO. Lei 7.850, de 18 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. **Mato Grosso**, Cuiabá, 18 dez. 2002. Disponível em:

<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/375B8C284530106704256C9500491DF8>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MATO GROSSO DO SUL. Decreto 5.087, de 4 de maio de 1989. Regulamenta a exigência do Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD). **Mato Grosso do Sul**, Campo Grande, 5 mai. 1989. Disponível em:

<<http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MATO GROSSO DO SUL. Lei 1.810, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. **Mato Grosso do Sul**, Campo Grande, 23 dez. 1997. Disponível em:

<<http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. A notificação regular (art. 145 do CTN) como condição de eficácia do lançamento tributário: reflexões jurídicas para superabilidade da jurisprudência dominante representada pela Súmula 436, do Superior Tribunal de Justiça. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 299-312.

MENDONÇA, Mateus de Abreu. **Aspectos relevantes do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação** – ITCMD. 2008. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Humanas, Belo Horizonte, 2008.

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. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 4 mar. 2005. Disponível em:

<www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43981_2005.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MINAS GERAIS. Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT. Superintendência de Tributação – SUTRI. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 18 de dezembro de 2006. Disponível em:

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2006.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

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. **Minas Gerais**, Belo Horizonte, 30 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. **Evolução Anual da Arrecadação: Exercícios Anteriores**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucao_anual/evolucao_anos_anterioresef.html>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. **ITCD sobre doações**: regularize sua situação. Disponível em: <www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/itcd/doacoes.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de 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. MINAS GERAIS, **Belo Horizonte**, 30 out. 2013. Disponível em: <<http://www8.tjmg.jus.br/institucional/at/pdf/cpr02602013.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **Tributos lançados pelo juiz**: estudos sobre o lançamento jurisdicional. 2004. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

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

PARÁ. Decreto 2.150, de 4 de abril de 2006. Dispõe sobre os procedimentos relativos à avaliação, à base de cálculo e ao controle do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, e dá outras providências. **Pará**, Belém, 10 abr. 2006. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/legislacao/3216-decretos-2006>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PARÁ. Lei 5.529, de 5 de janeiro de 1989. Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos. **Pará**, Belém, 12 jan. 1989. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/legislacao/estadual/10-leis-estaduais>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Pará. **Bacenjud, renajud e infojud**. Disponível em: <<http://www.tjpa.jus.br/PortalExterno/institucional/Corregedoria-do-Interior/76-BACENJUD---RENAJUD-E-INFOJUD.xhtml>> Acesso em: 28 jul. 2017.

PARAÍBA. Decreto 33.341, de 27 de setembro de 2012. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, de que trata a Lei 5.123, de 27 de janeiro de 1989. **Paraíba**, João Pessoa, 28 set. 2012. Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ITCD/2012/33341/3334112_3334112.html>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PARAÍBA. Lei 5.123, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências. **Paraíba**, João Pessoa, 28 jan. 1989. Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ITCD/LEI-5123-89/LEI-5123-89_512389.html>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PARAÍNO, Adriana. O imposto sobre transmissão de bens *causa mortis*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos estaduais**. Coleção doutrinas essenciais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v. 4.

PARANÁ. Lei 18.573, de 1º de outubro de 2015. Instituídos o Fundo de Combate à Pobreza e o diferencial de alíquotas nas operações destinadas a não contribuinte do imposto, e substituída a lei do ITCMD. **Paraná**, Curitiba, 1º out. 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/ITCMD/Lei_18573_2015.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PARANÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. Resolução 1.527, de 23 de dezembro de 2015. Regulamenta a Lei 18.573, de 30 de setembro de 2015, que institui o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **Paraná**, Curitiba, 23 dez. 2015. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=314545>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PENTEADO, Luis Fabiano Alves. Decadência e prescrição no Código Tributário Nacional. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 375-387.

PERNAMBUCO. Decreto 35.985, de 13 de dezembro de 2010. Regulamenta a Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009, que trata do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ICD. **Pernambuco**, Recife, 14 dez. 2010. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2010/De35985_2010.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PERNAMBUCO. Lei 13.974, de 16 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a legislação tributária do Estado relativa ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ICD. **Pernambuco**, Recife, 17 dez. 2009. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2009/Lei13974_2009.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PIAUI. Lei 4.261, de 1º de fevereiro de 1989. Disciplina o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos, previstos na alínea "a", do Inciso I, do artigo 155, da Constituição Federal. **Piauí**, Teresina, 1º fev. 1989. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/leis?download=3583%3Alei-4.261.>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema Integrado de Bibliotecas. **Orientações para elaboração de trabalhos científicos: projeto de pesquisa, teses, dissertações, monografias, relatórios entre outros**

trabalhos acadêmicos, conforme a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). 2. ed. Belo Horizonte: PUC Minas, 2016. Disponível em: <www.pucminas.br/biblioteca>. Acesso em: 28 jul. 2017.

REIS, Elcio. O autolancamento no ITCD. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Belo Horizonte, v. 6, p. 145-181, jan. 1999.

RIO DE JANEIRO. Lei 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. **Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, 29 dez. 2015. Disponível em: <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi6lcvQhdTQAhXIF5AKHeLaDb8QFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fal erjln1.alerj.rj.gov.br%2Fcontlei.nsf%2Fbc008ecb13dcfc6e03256827006dbbf5%2F38c6d405d5c89fd83257f1f006deb65%3FOpenDocument&usg=AFQjCNG6jrgK-eCp5RyA0VIINeBdjzfdjw&bvm=bv.139782543,d.Y2I>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto 22.063, de 7 de dezembro de 2010. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), de que trata a Lei 5.887, de 15 de fevereiro de 1989. **Rio Grande do Norte**, Natal, 8 dez. 2010. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153353>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei 5.887, de 15 de fevereiro de 1989. **Rio Grande do Norte**, Natal, 16 fev. 1989. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152472>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Tributação. **Impostos: ITCD – FAQ Perguntas frequentes**. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentproducao/aplicacao/set_v2/impostos/gerados/itcd_faq.asp>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto 33.156, de 31 de março de 1989. Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. **Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, 31 mar. 1989. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109696>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Lei 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos. **Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, 28 jan. 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=19586&Texto=&Origem=1>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RONDÔNIA. Decreto 15.474, de 29 de outubro de 2010. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD. **Rondônia**, Porto Velho, 3 nov. 2010. Disponível em: <<https://www.sefin.ro.gov.br/lista.jsp?tipo=lei&formato=166&page=14>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RONDÔNIA. Lei 959, de 28 de dezembro de 2000. Institui o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. **Rondônia**, Porto Velho, 28 dez. 2000. Disponível em:

<<https://www.sefin.ro.gov.br/lista.jsp?tipo=lei&formato=158&page=5>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RORAIMA. Lei 59, de 28 de dezembro de 1993. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. **Roraima**, Boa Vista, 29 dez. 1993. Disponível em:

<<https://www.sefaz.rr.gov.br/legislacao.php>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SAKAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SANTA CATARINA. Decreto 2.884, de 30 de dezembro de 2004. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos do Estado de Santa Catarina – RITCMD-SC. **Santa Catarina**, Florianópolis, 30 dez. 2004. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/legislacaoestadual/2005/002884-005-0-2005-004.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTA CATARINA. Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **Santa Catarina**, Florianópolis, 25 nov. 2004. Disponível em:

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2004/lei_04_13136.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTA CATARINA. Portal da transparência do Poder Executivo de Santa Catarina.

Impostos. Disponível em: <<http://www.transparencia.sc.gov.br/receita/2017/indicador/103>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

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

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SÃO PAULO. Decreto 46.655, de 1º de abril de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – (ITCMD), de que trata a Lei 10.705, de 28-12-00, alterada pela Lei 10.992, de 21-12-01. **São Paulo**, São Paulo, 1º abr. 2002. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/itcmd/decreto_46655.asp>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SÃO PAULO. Lei 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. **São Paulo**, São Paulo, 2 mar. 1989. Disponível em:

<<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SÃO PAULO. Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **São Paulo**, São Paulo, 29 dez. 2000. Disponível em:

<http://www.fazenda.sp.gov.br/itcmd/LEI10_705.asp>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SERGIPE. Decreto 29.994, de 4 de maio de 2015. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – RITCMD, de que trata a Lei 7.724, de 08 de novembro de 2013. **Sergipe**, Aracaju, 4 mai. 2015. Disponível em: <<http://www.pge.se.gov.br/legislacoes/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SERGIPE. Lei 7.724, de 8 de novembro de 2013. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, e dá outras providências. **Sergipe**, Aracaju, 11 nov. 2015. Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/12-itcmd/lei7724-13.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SHOUERI, Luís Eduardo. Código Tributário Nacional e a unificação do direito tributário brasileiro. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 349-374.

SILVA. Raphael Pereira Teixeira da Silva. Constitucionalidade das alíquotas progressivas de ITCMD face ao princípio da capacidade contributiva: o Recurso Extraordinário nº 562.045. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.222. p. 93-102. mar. 2014.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. O ITCMD incidente sobre doação em pecúnia: início do prazo decadencial: conflito entre o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 215, p. 7-18. ago. 2013.

TOCANTINS. Lei 1.287, de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. **Tocantins**, Palmas, 31 dez. 2001. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=170950>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

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

TORRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional e as normas gerais do Sistema tributário. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Código tributário nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 265-292.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro**: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV.

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

WHITAKER, Fernando Brandão. Conformação do ITCMD *causa mortis* e a sua equalização pelo Superior Tribunal de Justiça. **Revista do Superior Tribunal de Justiça**. a. 28, n. 242, p. 349-720, abr./jun. 2016.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário**. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ANEXO I**Normas atinentes ao ITCD dispostas nas legislações dos Estados e do Distrito Federal**

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
AC	ITCMD	Homologação	LC 271, de 27.12.2013	<p>Art. 14. Nas transmissões <i>causa mortis</i>, a alíquota do ITCMD é de quatro por cento.</p> <p>Art. 15. Nas transmissões por doação, a alíquota do imposto é de dois por cento.</p> <p>Art. 16. O ITCMD é pago na época, prazo e forma disciplinadas em ato próprio da SEFAZ, ressalvados os casos especificamente disciplinados nos artigos seguintes deste Capítulo.</p> <p>Parágrafo único. O ITCMD será apurado e antecipado o seu pagamento pelo próprio sujeito passivo, sujeitando-se este, a prestar à SEFAZ informações econômico-fiscais, de acordo com o fixado em regulamento.</p> <p>Art. 34. O oficial do Registro Civil remeterá, mensalmente, à repartição fiscal da sede da comarca, relação completa, em forma de mapa, de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar.</p> <p>Parágrafo único. Poderá a SEFAZ estabelecer outras formas para cumprimento da obrigação prevista neste artigo.</p>
AL	ITCD	Declaração	Lei 5.077, de 12.06.1989	<p>Art. 167. A base de cálculo do imposto é o valor venal ou comercial dos bens ou direitos transmitidos ou doados.</p> <p>§1º - Nas transmissões "causa mortis", o imposto será calculado sobre o valor atribuído pelo inventariante e, após a avaliação administrativa, sobre a parcela que resultar a maior.</p> <p>§2º - Nas doações, o imposto será calculado sobre o valor declarado pelo doador ou pelo donatário e, após a avaliação administrativa, sobre parcela que resultar a maior.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
AL Cont.	ITCD	Declaração	Lei 5.077, de 12.06.1989 Dec.10.306, de 24.02.2011	<p>Art. 168. A alíquota do Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação de quaisquer Bens ou Direitos será:</p> <p>I - de 2% (dois por cento) nas transmissões e/ou doações feitas entre parentes consanguíneos até o 2º grau;</p> <p>II - de 4% (quatro por cento) nas demais hipóteses.</p> <p>Art. 15. O contribuinte ou responsável deverá apresentar à Secretaria de Estado da Fazenda Declaração do ITCD, conforme modelo a ser instituído por ato normativo da Secretaria de Estado da Fazenda, contendo todas as informações necessárias à apuração e lançamento do ITCD, nos seguintes prazos:</p> <p>Art. 24. As alíquotas do ITCD são as seguintes:</p> <p>I – de 4% (quatro por cento), nas transmissões <i>causa mortis</i>;</p> <p>II – de 2% (dois por cento), nas transmissões por doação.</p> <p>Art. 38. O oficial do Registro Civil remeterá, mensalmente, à repartição fazendária competente da sede da comarca, relação completa, em forma de mapa, de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar.</p>
AP	ITCD	Declaração	Lei 400, de 22.12.1997	<p>Art. 77. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, objetos da transmissão ou doação no momento da avaliação fiscal procedida pela Fazenda Pública Estadual.</p> <p>Art. 78. As alíquotas do ITCD são as seguintes:</p> <p>I – nas transmissões “<i>causa mortis</i>”, 4% (quatro por cento) sobre o valor tributável;</p> <p>II – nas doações de quaisquer bens e direitos, 3% (três por cento) sobre o valor tributável.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
AP Cont.	ITCD	Declaração	Lei 400, de 22.12.1997 Dec. 3.601, de 29.12.2000	<p>Art. 91. Os servidores da justiça encarregados do registro de pessoas e óbitos e os distribuidores judiciais deverão remeter à Secretaria da Fazenda, na forma e prazo que o regulamento estabelecer, relação dos óbitos ocorridos e dos inventários e arrolamentos que tenham sido distribuídos.</p> <p>Art. 6º. A base de cálculo do imposto é: [...] II- o valor venal do bem ou direito a ele relativo, determinado por avaliação da Secretaria de Estado da Fazenda.</p> <p>Art. 15. O lançamento do imposto far-se-á com base na avaliação de que trata o art. 6º.</p>
AM	ITCMD	Declaração	LC 19, de 29.12.1997	<p>Art. 119. A alíquota do imposto é de 2% (dois por cento).</p> <p>Art. 120. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e direitos transmitidos na data da declaração ou da avaliação pela Fazenda Pública Estadual, atualizado até a data do pagamento.</p> <p>§ 1º. O valor venal do bem transmitido, declarado pelo contribuinte, está sujeito à aprovação pela Fazenda Pública Estadual.</p> <p>Art. 126-A. Os titulares dos Cartórios de Notas, dos Cartórios de Registro de Pessoas Jurídicas Cíveis e dos Cartórios de Registro de Pessoas Naturais prestarão informações referentes à escritura de doação, de constituição de usufruto ou de fideicomisso, de alteração de contrato social e de atestado de óbito, à repartição fazendária, no prazo de 10 (dez) dias.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
AM Cont.	ITCMD	Declaração	LC 19, de 29.12.1997	<p>Artigo 132-B. O direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário decorrente do imposto extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações necessárias à formalização do crédito tributário, obtidas:</p> <p>I – na declaração do contribuinte;</p> <p>II – pelo Fisco, inclusive no processo judicial</p> <p>§ 1º. A ciência sobre as informações de que trata o <i>caput</i> deste artigo pode ocorrer por meio judicial ou extrajudicial.</p> <p>§ 2º. A falta de quaisquer das informações necessárias à formalização do crédito impede o início da contagem do prazo decadencial.</p>
BA	ITD	Declaração	Lei 4.826, de 27.01.1989	<p>Art. 9º. As alíquotas do ITD são as seguintes:</p> <p>I - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), nas doações de quaisquer bens ou direitos;</p> <p>II - nas transmissões causa mortis:</p> <p>a) 4% (quatro por cento), para espólio de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) a até R\$200.000,00 (duzentos mil reais);</p> <p>b) 6% (seis por cento), para espólio acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) a até R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);</p> <p>c) 8% (oito por cento), para espólio acima de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);</p> <p>Parágrafo único. Na hipótese de virem a ser fixados pelo Senado Federal alíquotas máximas, se inferiores às previstas, essas terão aplicação imediata.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
BA Cont.	ITD	Declaração	Lei 4.826, de 27.01.1989 Dec. 2.487, de 16.06.1989	<p>Art. 10. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação de iniciativa da Secretaria da Fazenda, com base nos valores de mercado correspondente ao bem, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial.</p> <p>Art. 21. O ITD incidente sobre a transferência de bens e direitos de qualquer natureza será declarado através da guia de informação, segundo modelo aprovado pela SEFAZ.</p> <p>Art. 34. À SEFAZ cabe requisitar e examinar os processos de inventário, arrolamento, divórcio e liquidação de sociedade por falecimento do sócio, para fiscalizar a exatidão da descrição e avaliação dos bens e direitos de qualquer natureza.</p> <p>§ 1º. Para efeito da parte final do "caput" deste artigo, os escrivães dos cartórios nos quais tramitarem os arrolamentos expedirão uma declaração de informação, em modelo próprio, da qual constarão o nome do inventariado, data do óbito, identificação dos bens e direitos, sua estimativa e existência de dívida sobre os mesmos incidente, a cargo do "de cujus" e legitimamente comprovada.</p>
CE	ITCD	Declaração	Lei 15.812, de 20.07.2015	<p>Art. 20. São modalidades de lançamento, visando à constituição do crédito tributário relativo ao ITCD: I - lançamento de ofício, mediante intimação formalizada pelo Fisco, com ou sem lavratura de auto de infração, e regularmente notificada ao contribuinte ou responsável; II - lançamento por declaração, efetuado pelo Fisco mediante informações prestadas pelo contribuinte ou responsável ou, conforme o caso, pela autoridade judicial.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
CE Cont.	ITCD	Declaração	Dec. 32.082, de 11.11.2016	<p>Art. 27. As alíquotas do ITCD, considerando-se o valor da respectiva base de cálculo, são:</p> <p>I - nas transmissões causa mortis:</p> <p>a) 2% (dois por cento), até 10.000 (dez mil) Ufircs;</p> <p>b) 4% (quatro por cento), acima de 10.000 (dez mil) e até 20.000 (vinte mil) Ufircs;</p> <p>c) 6% (seis por cento), acima de 20.000 (vinte mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufircs;</p> <p>d) 8% (oito por cento), acima de 40.000 (quarenta mil) Ufircs;</p> <p>II – nas transmissões por doação:</p> <p>a) 2% (dois por cento), até 25.000 (vinte e cinco mil) Ufircs;</p> <p>b) 4% (quatro por cento), acima de 25.000 (vinte e cinco mil) e até 150.000 (cento e cinquenta mil) Ufircs;</p> <p>c) 6% (seis por cento), acima de 150.000 (cento e cinquenta mil) e até 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufircs;</p> <p>d) 8% (oito por cento), acima de 250.000 (duzentas e cinquenta mil) Ufircs.</p> <p>Art. 67. Os titulares de Cartórios de Notas, de Registro de Pessoas Jurídicas, Registro de Títulos e Documentos, de Cartórios de Registro de Imóveis e de Cartórios de Registro Civil das Pessoas Naturais prestarão informações referentes à escritura ou registro de doação, de constituição de usufruto ou de fideicomisso, de formalização ou registro de qualquer instrumento que altere a participação societária de sócios, em razão de transferência por cessão, doação, renúncia ou falecimento, ou do qual decorra a transferência de imóveis, desde que possam constituir fato gerador do imposto, sob pena de responder solidariamente pela omissão.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
DF	ITCD	Declaração ou Homologação	<p>Lei 3.804, de 8.2.2006</p> <p>Dec. 34.982, de 19.12.2013</p>	<p>Art. 4º. O Imposto será lançado, de ofício ou mediante declaração do sujeito passivo, e pago na forma e nos prazos definidos no regulamento. [...] § 4º Em substituição ao disposto no caput, o imposto pode ser calculado pelo próprio sujeito passivo, que fica obrigado a antecipar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a extinção do crédito tributário à ulterior homologação pela Fazenda Pública, nos termos do regulamento.</p> <p>Art. 13. O imposto observa as seguintes alíquotas: I - 4% sobre a parcela da base de cálculo que não exceda a R\$ 1.000.000,00; II - 5% sobre a parcela da base de cálculo que exceda R\$ 1.000.000,00 até R\$ 2.000.000,00; III - 6% sobre a parcela da base de cálculo que exceda R\$ 2.000.000,00.</p> <p>Art. 18. A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, e será exercida por servidor pertencente à Carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal que, para esse fim, procederá ao levantamento de informações junto a: I - Cartórios de Notas, Registro de Imóveis, Registro Civil e de Títulos e Documentos; II - estabelecimentos de pessoas naturais ou jurídicas que exerçam atividade de compra e venda e administração de imóveis; III - Junta Comercial do Distrito Federal; IV - qualquer entidade responsável pela prática de ato sujeito ao imposto.</p>
ES	ITCMD	Declaração	Lei 10.011, de 20.05.2013	<p>Art. 11. A base de cálculo a que se refere o art. 10 será determinada pela Sefaz, com base nos elementos de que dispuser e, ainda, naqueles declarados pelo contribuinte.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
ES Cont.	ITCMD	Declaração	Dec. 3.469-R, de 19.12.2015	<p>Art. 11. A apuração da base de cálculo será efetuada no prazo de cinco dias úteis, contados da data da apresentação da guia de transmissão, observado o seguinte:</p> <p>I – a guia deverá ser preenchida pelo transmitente ou pelo seu representante legal, de acordo com o modelo disponível na internet, no endereço www.sefaz.es.gov.br, e apresentada à Agência da Receita Estadual da região a que estiver circunscrito o contribuinte; e</p> <p>II - a autoridade fiscal preencherá o complemento da guia e efetuará a apuração da base de cálculo.</p> <p>Art. 13. A alíquota do imposto é de quatro por cento.</p>
GO	ITCD	Declaração	Lei 11.651, de 26.12.1991	<p>Art. 77. A base de cálculo do ITCD é o valor de mercado do bem ou direito transmitido por <i>causa mortis</i> ou por doação.</p> <p>§ 1º O valor venal será apurado mediante avaliação judicial ou avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual e expresso em moeda nacional.</p> <p>Art.78. As alíquotas progressivas do ITCD são:</p> <p>I - de 2% (dois por cento), quando o valor da base de cálculo for até R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais);</p> <p>II - de 4% (quatro por cento), sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais);</p> <p>III - de 6% (seis por cento), sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) até R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais);</p> <p>IV - de 8% (oito por cento), sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
GO Cont.	ITCD	Declaração	IN 1.191, de 06.10.2014 Dec. n° 4.852, de 29.12.1997	<p>Art. 2º. O contribuinte é obrigado a entregar a DITCD, conforme modelo de uso obrigatório e de livre reprodução, disponível para ser baixado na página da Secretaria de Estado da Fazenda – <i>www.sefaz.go.gov.br</i>, à UOPI em cuja circunscrição localizar-se o município no qual, conforme o caso:</p> <p>Art. 5º. Após a entrega da DITCD e a apresentação da documentação referida no art. 4º a UOPI procederá à apuração do imposto, por meio da análise sistemática da referida documentação e da verificação dos valores atribuídos aos bens e direitos na DITCD, quanto a sua concordância com os valores de mercado.</p> <p>Art. 392. Até o dia 20 (vinte) de cada mês, devem ser remetidas à Secretaria de Estado da Fazenda, via arquivo digital, conforme ato do Secretário de Estado da Fazenda, as seguintes informações correspondentes ao mês imediatamente anterior:</p> <p>I - pelos serventuários da justiça encarregados do registro de pessoas, de óbitos, de imóveis, de títulos e documentos, relação, indicando a data da ocorrência, dos:</p> <p>a) óbitos que tiverem sido registrados no referido trimestre, com declaração de existência de bens, títulos, créditos e de direitos a eles relativos, a inventariar;</p>
MA	ITCD	Declaração	Lei 7.799, de 19.12.2002	<p>Art. 108. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>I - o valor venal do bem ou direito;</p> <p>II - o valor do título ou do crédito.</p> <p>§ 1º O valor de que trata o Inciso I será determinado pela Secretaria de Estado da Fazenda, mediante avaliação feita com base nos elementos de que dispuser e ainda nos declarados pelo sujeito passivo, quando comprovados ou feita por instituição especializada credenciada pelo Poder Executivo.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
MA Cont.	ITCD	Declaração	Lei 7.799, de 19.12.2002	<p>Art. 110. As alíquotas do ITCD são:</p> <p>I - nas doações de quaisquer bens ou direitos e nas instituições de usufruto:</p> <p>a) 1% (um por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a R\$ 100.000,00, respeitadas as disposições sobre os limites e condições de isenção previstas no art. 107-A, da Lei nº 7.799/2002, atualizada pela Lei nº 9.127/2010;</p> <p>b) 1,5% (um e meio por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 100.000,00 e se estenda até R\$ 300.000,00;</p> <p>c) 2% (dois por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 300.000,00;</p> <p>II - em quaisquer outras hipóteses, bem como na transmissão causa mortis, as alíquotas do imposto, são:</p> <p>a) 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais se estenda até R\$ 300.000,00;</p> <p>b) 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 300.000,00 e se estenda até R\$ 600.000,00;</p> <p>c) 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 600.000,00 e se estenda até R\$ 900.000,00;</p> <p>d) 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 900.000,00 e se estenda até R\$ 1.200.000,00;</p> <p>e) 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais exceda a R\$ 1.200.000,00.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
MA Cont.	ITCD	Declaração	Lei 7.799, de 19.12.2002	<p>Art. 115-B. Os titulares de Cartórios de Notas, de Registro de Pessoas Jurídicas, de Cartórios de Registro de Imóveis e de Cartórios de Pessoas Naturais comunicarão à autoridade fazendária a formalização e/ou registro de qualquer instrumento que altere a participação societária de titulares de empresas, em razão de transferência por cessão, doação, renúncia ou falecimento, na forma disciplinada pela Secretaria de Estado da Fazenda, ou do qual decorra a transferência de imóveis ou a expedição de atestado de óbito.</p>
MT	ITCD	Declaração	<p>Lei 7.850, de 18.12.2002</p> <p>Dec. 2.125, de 11.12.2003</p>	<p>Art. 20. São obrigações do contribuinte e do responsável solidário:</p> <p>[...]</p> <p>II - prestar ao fisco informações relativas à transmissão <i>causa mortis</i> ou doações de quaisquer bens e direitos efetuadas, bem como relacionadas à apuração e recolhimento do imposto correspondente, na forma, condições e prazos estabelecidos nesta lei, no seu regulamento e em legislação complementar;</p> <p>Art. 17. O valor do bem ou direito na transmissão <i>causa mortis</i> é o atribuído na avaliação judicial, aceito expressamente pela Procuradoria-Geral do Estado.</p> <p>§ 1º Observadas as disposições do artigo 11, se não couber ou for prescindível a avaliação, o valor será o declarado pelo inventariante ou testamentário, desde que haja expressa anuência da Secretaria de Estado de Fazenda, ou o proposto por esta e aceito pelos herdeiros.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
MT Cont.	ITCD	Declaração	Dec. 2.125, de 11.12.2003	<p>Art. 25. As alíquotas do imposto são as fixadas de acordo com as diferentes faixas de escalonamento da base de cálculo atribuída por fato gerador dos bens transmitidos por doação ou <i>causa mortis</i>, constantes das tabelas abaixo:</p> <p>I - nas transmissões <i>causa mortis</i>: Até 1.500 UPF/MT - Isento Acima de 1.500 e até 4.000 UPF/MT – 2% Acima de 4.000 e até 8.000 UPF/MT – 4% Acima de 8.000 e até 16.000 UPF/MT – 6% Acima de 16.000 UPF/MT – 8%</p> <p>II - nas doações: Até 500 UPF/MT - Isento Acima de 500 e até 1.000 UPF/MT – 2% Acima de 1.000 e até 4.000 UPF/MT – 4% Acima de 4.000 e até 10.000 UPF/MT – 6% Acima de 10.000 UPF/MT – 8%.</p>
MS	ITCD	Declaração	<p>Lei 1.810, de 22.12.1997</p> <p>Dec. 5.087, de 4.5.1989</p>	<p>Art. 129. As alíquotas do ITCD ficam fixadas em:</p> <p>I - seis por cento, nos casos de transmissão <i>causa mortis</i>;</p> <p>II - três por cento, nas hipóteses de doação de quaisquer bens ou direitos.</p> <p>Art. 6º. A base de cálculo do imposto é o valor venal ou comercial dos bens ou direitos transmitidos ou doados.</p> <p>§ 1º Nas transmissões “<i>causa mortis</i>”, o imposto será calculado sobre o valor atribuído pelo inventariante e, após a avaliação judicial, sobre a parcela que resultar a maior.</p> <p>§ 2º Nas doações, o imposto será calculado sobre o valor declarado pelo doador ou pelo donatário e, após avaliação administrativa, sobre a parcela que resultar a maior.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
MG Cont.	ITCD	Homologação	Dec. 43.981, de 03.03.2005	<p>Art. 34. Serão informados à Secretaria de Estado de Fazenda, até o dia 10 (dez) de cada mês, os seguintes atos realizados no mês anterior:</p> <p>[...]</p> <p>II - pelos titulares do Tabelação de Notas, do Registro de Títulos e Documentos, do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, do Registro de Imóveis e do Registro Civil das Pessoas Naturais:</p> <p>[...]</p> <p>d) atestado de óbito.</p> <p>Art. 41. São indispensáveis ao lançamento do ITCD:</p> <p>I - a entrega da declaração de que trata o art. 31, ainda que intempestivamente;</p> <p>II - o conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, inclusive no curso de processo judicial.</p> <p>Parágrafo único. O prazo para a extinção do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco, inclusive no processo judicial.</p>
PA	ITCD	Declaração ou Homologação	Lei 5.529, de 05.01.1989	<p>Art. 8º. Fica estabelecida a alíquota de 4% (quatro por cento) para qualquer transmissão prevista nesta Lei.</p> <p>Art. 12. Pode a Fazenda Pública Estadual deixar de aceitar o valor declarado pela parte nas transmissões de propriedade ou de direitos em relação aos quais não tenha sido realizada a avaliação judiciária, na forma da lei civil.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
PA Cont.	ITCD	Declaração ou Homologação	Dec. 2.150, de 4.4.2006	<p>Art. 4º. O contribuinte deverá apresentar à Coordenação Executiva Especial de Administração Tributária de IPVA e ITCD - CEEAT-IPVA/ITCD, até o vencimento do prazo para pagamento do imposto, Declaração de Bens e Direitos, conforme modelo a ser instituído por ato do Secretário Executivo de Estado da Fazenda, contendo a totalidade dos bens e direitos transmitidos, atribuindo individualmente os respectivos valores, acompanhada dos seguintes documentos:</p> <p>[...]</p> <p>III – comprovante do pagamento do ITCD, se recolhido;</p>
PB	ITCD	Declaração	<p>Lei 5.123, de 27.01.1989</p> <p>Dec. 33.341, de 27.09.2012</p>	<p>Art. 8º. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>I - tratando-se de bens imóveis e respectivos direitos, o valor venal dos bens ou direitos, apurados mediante avaliação procedida por órgão da Receita Estadual;</p> <p>Art. 18. O imposto será recolhido em papel-moeda corrente nacional através de documento de arrecadação, com base nas declarações apresentadas em formulários instituídos e padronizados pela Secretaria de Estado da Receita, de que também conste a totalidade dos bens e direitos transmitidos.</p> <p>Art. 30. Concluída a avaliação, o auditor fiscal realizará o lançamento e a notificação de lançamento, para que o contribuinte efetive o pagamento do imposto devido.</p> <p>Art. 46. O oficial de registro civil remeterá, mensalmente, à repartição fiscal competente, relação completa de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar, podendo a Secretaria de Estado da Receita estabelecer forma diversa para cumprimento da obrigação prevista neste artigo.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
PB Cont.	ITCD	Declaração	Dec. 33.341, de 27.09.2012	<p>Art. 8º. As alíquotas do ITCD são as seguintes:</p> <p>I – nas transmissões por “causa mortis”:</p> <p>a) com valor até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), 2% (dois por cento);</p> <p>b) com valor acima de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) e até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), 4% (quatro por cento);</p> <p>c) com valor acima de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e até R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), 6% (seis por cento);</p> <p>d) com o valor acima de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), 8% (oito por cento);</p> <p>II – nas transmissões por doações:</p> <p>a) com valor até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), 2% (dois por cento);</p> <p>b) com valor acima de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) e até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), 4% (quatro por cento);</p> <p>c) com valor acima de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), 6% (seis por cento);</p> <p>d) com valor acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), 8% (oito por cento).</p>
PR	ITCMD	Declaração	Lei 18.573, de 1º.10.2015	<p>Art. 17. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e dos direitos ou o valor do título ou do crédito, transmitidos ou doados, considerado na data da declaração de que trata o § 3º deste artigo realizada pelo contribuinte.</p> <p>Art. 22. A alíquota do ITCMD é 4% (quatro por cento) para qualquer transmissão.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
PI	ITCMD	Declaração	Lei 4.261, de 1º.2.1989	<p>Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, na data da avaliação, atualizada até a data do pagamento.</p> <p>[...]</p> <p>§ 2º. O valor venal será apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em UFR-PI.</p> <p>Art. 15. As alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação são:</p> <p>I – nas transmissões causa mortis:</p> <p>a) até 20.000 (vinte mil) UFR-PI, 2% (dois por cento);</p> <p>b) acima de 20.000 (vinte mil) e até 500.000 (quinhentos mil) UFR-PI, 4% (quatro por cento);</p> <p>c) acima de 500.000 (quinhentos mil) UFR-PI, 6% (seis por cento);</p> <p>II – nas transmissões por doação, 4% (quatro por cento).</p> <p>Art. 31. Os titulares de Cartórios de Notas, de Registro de Pessoas Jurídicas, de Cartórios de Registro de Imóveis e de Cartórios de Pessoas Naturais, de acordo com suas atribuições, prestarão mensalmente informações referentes:</p> <p>[...]</p> <p>IV- aos títulos judiciais ou particulares translativos de direitos reais sobre móveis e imóveis; e a expedição de atestado de óbito.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
RJ	ITD	Declaração	Lei 7.174, de 28.12.2015	<p>Art. 14. A base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.</p> <p>§1º O valor de mercado é determinado por meio de avaliação judicial ou administrativa, que poderão considerar, dentre outros elementos, as disposições desta seção, o valor declarado pelo contribuinte, valores praticados ou oferecidos em operações onerosas relativas aos bens e direitos transmitidos ou a similares, ou fixados para incidência de outros tributos, bem como indicadores de mercado e normas técnicas ou contábeis aplicáveis.</p> <p>Art. 26. O imposto é calculado aplicando-se, sobre o valor fixado para a base de cálculo, considerando-se a totalidade dos bens e direitos transmitidos, a alíquota de:</p> <p>I – 4,5% (quatro e meio por cento), para valores até 400.000 UFIR-RJ;</p> <p>II - 5% (cinco por cento) para valores acima de 400.000 UFIR-RJ.</p> <p>Art. 28. O ITD é tributo lançado pela autoridade fiscal com base na declaração do sujeito passivo e na avaliação judicial ou administrativa dos bens e direitos transmitidos.</p> <p>Art. 29. O direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações necessárias à formalização do crédito tributário, obtidas por meio da declaração de que trata o art. 27.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
RJ Cont.	ITD	Declaração	Lei 7.174, de 28.12.2015	<p>Art. 33. Os titulares ou responsáveis do Tabelionato de Notas, do Registro de Títulos e Documentos, do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, do Registro de Imóveis, do Registro de Distribuição, do Registro Civil das Pessoas Naturais e do Registro de Contratos Marítimos, de acordo com suas atribuições, prestarão à Secretaria de Estado de Fazenda, em prazo não superior a 60 (sessenta) dias corridos, informações referentes:</p> <p>[...]</p> <p>V – aos testamentos e atestados de óbito; e</p>
RN	ITCD	Declaração	Lei 5.887, de 15.02.1989	<p>Art. 5º. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, direitos e créditos, no momento da ocorrência do fato gerador, segundo estimativa fiscal.</p> <p>Art. 7º. As alíquotas do ITCD para quaisquer transmissões e doações são as seguintes:</p> <p>I - 3% (três por cento), para a base de cálculo de até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais);</p> <p>II - 4% (quatro por cento), para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) até o limite de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);</p> <p>III - 5% (cinco por cento), para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) até o limite de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais);</p> <p>IV - 6% (seis por cento), para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
RN Cont.	ITCD	Declaração	Dec. 22.063, de 7.12.2010	<p>Art. 19. O lançamento do imposto, atividade administrativa vinculada e obrigatória, de competência do fisco, poderá ser exercício outorgado que se instaurará por iniciativa do contribuinte, devendo este seguir os prazos e as regras estabelecidas na legislação tributária, em especial, neste Regulamento e demais atos normativos expedidos pela Secretaria de Estado da Tributação.</p> <p>Parágrafo único. O fisco procederá o lançamento de ofício, quando de posse de provas quanto à ocorrência do fato gerador e diante da omissão do interessado.</p> <p>Art. 23. Concluída a avaliação fiscal, discordando o Fisco com os valores declarados na inicial, realizará o lançamento e a notificação de lançamento para que o contribuinte efetive o pagamento do imposto devido.</p> <p>Art. 40. O oficial do Registro Civil remeterá, mensalmente, à repartição fiscal da sede da comarca, relação completa, em forma de mapa, de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar.</p>
RS	ITCD	Declaração	Lei 8.821, de 27.01.1989	<p>Art. 22. No inventário pela forma de arrolamento sumário, a parte deverá solicitar ao órgão competente da Fazenda Pública Estadual a avaliação de todos os bens do espólio, antes do ajuizamento, fornecendo todos os elementos necessários para apuração da base de cálculo e do imposto devido, de acordo com o previsto em regulamento.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma																																	
RS Cont.	ITCD	Declaração	Dec. 33.156, de 31.03.1989	<p>Art. 14. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Receita Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS, observando-se as normas técnicas de avaliação.</p> <p>Art. 22. Na transmissão "causa mortis", a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 14, aplicando-se a seguinte tabela:</p> <table border="0" data-bbox="959 1115 1445 1400"> <thead> <tr> <th>Alíquota</th> <th colspan="2">Valor do quinhão (em UPF-RS)</th> </tr> <tr> <td></td> <th>Acima de</th> <th>Até</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0%</td> <td>0</td> <td>2.000</td> </tr> <tr> <td>3%</td> <td>2.000</td> <td>10.000</td> </tr> <tr> <td>4%</td> <td>10.000</td> <td>30.000</td> </tr> <tr> <td>5%</td> <td>30.000</td> <td>50.000</td> </tr> <tr> <td>6%</td> <td>50.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Art. 23. Na transmissão por doação, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, avaliados nos termos do art. 14, aplicando-se a seguinte tabela:</p> <table border="0" data-bbox="959 1771 1445 1951"> <thead> <tr> <th>Alíquota</th> <th colspan="2">Valor do quinhão (em UPF-RS)</th> </tr> <tr> <td></td> <th>Acima de</th> <th>Até</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>3%</td> <td>0</td> <td>10.000</td> </tr> <tr> <td>4%</td> <td>10.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Alíquota	Valor do quinhão (em UPF-RS)			Acima de	Até	0%	0	2.000	3%	2.000	10.000	4%	10.000	30.000	5%	30.000	50.000	6%	50.000		Alíquota	Valor do quinhão (em UPF-RS)			Acima de	Até	3%	0	10.000	4%	10.000	
Alíquota	Valor do quinhão (em UPF-RS)																																				
	Acima de	Até																																			
0%	0	2.000																																			
3%	2.000	10.000																																			
4%	10.000	30.000																																			
5%	30.000	50.000																																			
6%	50.000																																				
Alíquota	Valor do quinhão (em UPF-RS)																																				
	Acima de	Até																																			
3%	0	10.000																																			
4%	10.000																																				

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
SC	ITCMD	Homologação	<p>Lei 13.136, de 25.11.2004</p> <p>Dec. 2.884, de 30.12.2004</p>	<p>Art. 8º. O imposto será calculado pelo próprio sujeito passivo que fica obrigado a antecipar o seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a extinção do crédito tributário a ulterior homologação pela Fazenda Pública.</p> <p>Art. 7º. As alíquotas do imposto são: I – 1% (um por cento) sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais); II – 3% (três por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais); III – 5% (cinco por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); IV – 7% (sete por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); V – 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo, quando: a) o sucessor for: 1. parente colateral; ou 2. herdeiro testamentário ou legatário que não tiver relação de parentesco com o <i>de cujus</i>; b) o donatário ou o cessionário: 1. for parente colateral; ou 2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.</p> <p>Art. 23. A fiscalização e controle da arrecadação do imposto competem, privativamente, à Diretoria de Administração Tributária. Parágrafo único. Os agentes do Fisco têm livre acesso às dependências dos cartórios judiciais e extrajudiciais para fins de exame dos livros e demais documentos relacionados com o imposto.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
SP	ITCMD	Declaração	<p>Lei 10.705, de 15.12.2000</p> <p>Dec. 46.655, de 1º.04.2002</p>	<p>Art. 27. O oficial do Registro Civil remeterá, mensalmente, à repartição fiscal da sede da comarca, relação completa, em forma de mapa, de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar.</p> <p>Art. 18. O valor do bem ou direito na transmissão "causa mortis" é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo juiz (Lei 10.705/00, art. 10). § 1º - Observadas as disposições do artigo 12, se não couber ou for prescindível a avaliação, o valor será o declarado pelo inventariante, desde que haja expressa anuência da Fazenda, ou o proposto por esta e aceito pelos herdeiros, seguido, em ambos os casos, da homologação judicial.</p> <p>Art. 21. Para fins de apuração e informação do valor de transmissão judicial "causa mortis", o contribuinte deverá apresentar à repartição fiscal competente, declaração, que deverá reproduzir todos os dados constantes das primeiras declarações prestadas em juízo, instruída com os elementos necessários à apuração do imposto, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria da Fazenda, nos seguintes prazos:</p> <p>Art. 25. Na hipótese de doação, o contribuinte fica obrigado a apresentar, até o último dia útil do mês de maio do ano subsequente, uma declaração anual relativa ao exercício anterior, onde deverá relacionar e descrever todos os bens transmitidos a esse título e respectivos valores venais, identificando os doadores e donatários, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
SP Cont.	ITCMD	Declaração	Dec. 46.655, de 1º.04.2002	Art. 29. A alíquota do imposto de 4% (quatro por cento) e será aplicada sobre o valor fixado para base de cálculo.
SE	ITCMD	Homologação	Lei 7.724, de 8.11.2013	<p>Art. 14. As alíquotas do ITCMD são as seguintes:</p> <p>I - nas transmissões causa mortis, para bem ou direito com valor:</p> <p>a) acima de 1000 (hum mil) até 3.500 (três mil e quinhentas) UFP/SE, 2% (dois por cento);</p> <p>b) acima de 3.500 (três mil e quinhentas) UFP/SE e até 7.000 (sete mil) UFP/SE, 4% (quatro por cento);</p> <p>c) acima de 7.000 (sete mil) UFP/SE e até 14.000 (quatorze mil) UFP/SE, 6% (seis por cento);</p> <p>d) acima de 14.000 (quatorze mil) UFP/SE, 8% (oito por cento).</p> <p>II - nas transmissões por doação: 4% (quatro por cento).</p> <p>§ 1º O imposto é calculado aplicando-se as alíquotas definidas neste artigo sobre o valor total dos bens e direitos transmitidos.</p> <p>§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do imposto deve ser aquela vigente à época da ocorrência do fato gerador.</p> <p>Art. 38. Os titulares do Tabelionato de Notas, do Registro de Títulos e Documentos, do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, do Registro de Imóveis e do Registro Civil das Pessoas Naturais devem prestar informações referentes à escritura ou ao registro de doação, de constituição de usufruto ou de fideicomisso, de alteração de contrato social e de atestado de óbito à repartição fazendária, conforme dispuser o Regulamento.</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
SE Cont.	ITCMD	Homologação	Dec. 29.994, de 4.5.2015	<p>Art. 21. Para fins de apuração do valor do imposto e da geração do respectivo documento de arrecadação, quer se trate de transmissão processada judicial ou extrajudicialmente, quer se trate de transmissão inter vivos ou "causa mortis", o contribuinte deverá apresentar ao Fisco, via internet, declaração de todos os bens e direitos que estão sendo transmitidos.</p>
TO	ITCD	Declaração	Lei 1.287, de 28.12.2001	<p>Art. 60. A base de cálculo do ITCD é o valor venal dos bens ou direitos, ou o valor dos títulos ou créditos, transmitidos ou doados. [...] §3º O valor do bem ou direito transmitido, declarado pelo contribuinte, expresso em moeda nacional, deve ser submetido ao procedimento de avaliação e homologação pelo Fisco Estadual, na conformidade do regulamento.</p> <p>Art. 61. As alíquotas do ITCD são: I - 2%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 25.000,00 e até R\$ 100.000,00; II - 4%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 500.000,00; III - 6%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 500.000,00 e até R\$ 2.000.000,00; IV - 8%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 2.000.000,00.</p> <p>Art. 63. O lançamento do imposto é efetuado: I – mediante declaração do sujeito passivo, sujeito à homologação de que trata o § 3º do art. 60 desta Lei;</p>

UF	Sigla utilizada	Modalidade de lançamento	Legislação	Norma
TO Cont.	ITCD	Declaração	Lei 1.287, de 28.12.2001	<p>Art. 66. Os responsáveis solidários referidos no Inciso II do art. 57, ao lavrarem registro público, registro ou averbação de atos, instrumentos ou títulos relativos à transmissão de imóveis ou de direitos reais imobiliários, inclusive formais de partilha e cartas de adjudicação, bem como os referentes à transmissão de títulos, de créditos, de ações, de quotas, de valores e de outros bens móveis de qualquer natureza ou de direitos reais a eles relativos, de que resulte obrigação de pagar o imposto, devem:</p> <p>[...]</p> <p>§1º Os titulares do Tabelionato de Notas, do Ofício do Registro de Títulos e Documentos, do Ofício do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, do Ofício do Registro de Imóveis, do Ofício do Registro de Distribuição e do Ofício do Registro Civil das Pessoas Naturais, de acordo com suas atribuições, devem informar à Secretaria da Fazenda, nos dez primeiros dias de cada mês, os atos praticados no mês anterior, relativos:</p> <p>[...]</p> <p>V – aos testamentos e aos atestados de óbito registrados, evidenciando a existência de bens a inventariar e o nome dos herdeiros;</p> <p>Art. 67-A. O prazo para a extinção do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco, inclusive no processo judicial.</p>