

ITCMD: APURAÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL

ITCMD: Determination of the Initial Term of the Decay

Marcela Cândido dos Santos¹

Rosilene da Conceição Queiroz²

Resumo: O presente trabalho dispõe sobre o instituto da decadência no âmbito do direito público, portanto direito constitucional, tributário e administrativo. A metodologia usada foi a qualitativa explicativa, afim de esclarecer a respeito do que é o imposto de maneira geral e quanto ao problema de pesquisa. Tem como objetivo principal a apuração do termo inicial do prazo decadencial do imposto de transmissão causa mortis e doação, o ITCMD. Para que a finalidade seja alcançada da melhor forma possível, é descrito em três capítulos do que se trata o referido imposto, tal qual como é diferenciado o fato gerador, podendo ser a causa mortis ou a doação. As modalidades de lançamentos são de grande importância na apuração, visto que em cada uma cabe uma maneira a diferenciar da outra quanto a forma de contagem do prazo de decadência, trazendo dúvidas na hora da apuração. Há a diferenciação em relação ao prazo de prescrição e decadência, sendo a decadência matéria do artigo. A decadência opera à vista da conjugação de dois fatores: o decurso do tempo e a inércia do titular do direito, sendo que a decadência do direito de lançar limita-se a perda do direito de constituir o crédito tributário pelo decurso de certo prazo. Por fim, a análise do termo inicial, com jurisprudências que dirigem para o objetivo final do artigo proposto.

Palavras-chave: ITCMD; *causa mortis*; lançamento; decadência; análise do prazo decadencial.

Abstract: The following project deals with the institute of decay within the scope of public law, therefore constitutional, tax and administrative law. The methodology used was the qualitative explanatory, in order to clarify about what is the tax in general and about the research problem. Its main objective is to determine the initial term of the

¹ Graduanda do Curso de Bacharelado em Direito pela Faculdade Minas Gerais - FAMIG. E-mail: marcela.candido@live.com

² Orientadora do Curso de Direito da Faculdade Minas Gerais - FAMIG.

decadent term of the transferable tax caused by death or by donation, the ITCMD. In order for the form to be achieved in the best possible way, it is described in three chapters of what the tax is about, just as the taxable event is differentiated, which the reason could be the death of someone or donation. The forms of entries are of great importance in the calculation, since in each one there is a way to differentiate from the other as to how to count the decay period, raising doubts at the time of calculation. There is a differentiation in relation to the period of prescription and decay, decay being the subject of the article. The decay operates in view of the combination of two factors: the passage of time and the inertia of the right holder, and the decay of the right to launch is limited to the loss of the right to constitute the tax credit over the course of a certain period. Finally, an analysis of the initial term, with jurisprudence leading to the final objective of the proposed article.

Key-words: ITCMD; death causes; launch; decay; analysis of the decay period.

1 Introdução

No âmbito do Direito Tributário, as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte devem estar pautadas no princípio basilar da Segurança Jurídica, que é de fundamental importância para evitar excessos e abuso de poder, por parte do Poder Público.

Para isso, é necessário que as normas que regulamentam o sistema tributário sejam claras e coesas, no sentido de não gerar quaisquer controvérsias em suas interpretações, especialmente quando se tratar do direito de ação por parte do contribuinte.

O ordenamento jurídico brasileiro trata dos institutos da prescrição e da decadência para dar segurança jurídica aos cidadãos, sendo necessário tempo definido para que um direito seja constituído ou uma ação seja reivindicada.

Neste contexto, o prazo decadencial impõe ao Poder Público um lapso temporal para a lavratura do lançamento do crédito tributário e o prazo prescricional impõe ao Poder Público um lapso temporal para a cobrança, em juízo, do imposto devido para a

Fazenda Pública. A utilidade disso corresponde a ter um fim as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

O presente trabalho tem como objetivo analisar o termo inicial para contagem do prazo decadencial do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, já que o tema é controverso na doutrina e nos Tribunais Superiores.

A metodologia usada para o desenvolvimento dessa pesquisa foi qualitativa explicativa, para fins de entendimento do que é o imposto de transmissão *causa mortis* e doação, mostrando diferenças entre a doação e a *causa mortis*, diferenças também dos prazos da prescrição e da decadência e obter o conhecimento de cada momento que começa a existir um prazo decadencial.

Para atingir o objetivo proposto, necessário foi dividir essa temática em três capítulos, o que permitiu a explanação de certos conceitos, para então abordar o tema principal.

No primeiro capítulo é abordado acerca do conceito do referido imposto, a sua competência, sendo esta conferida aos Estados e ao Distrito Federal, conforme a Constituição Federal, a qual estipula as diretrizes acerca da tributação do imposto.

Neste mesmo capítulo também são trazidos alguns conceitos necessários para a compreensão desse artigo como: o que é fato gerador, quem é o contribuinte, qual a alíquota aplicada ao imposto em análise, dentre outras conceituações que podem ser acessadas neste artigo. O primeiro capítulo ainda trata, especificamente, de quais são os fatos geradores do ITCMD e como ocorre o lançamento.

No segundo capítulo é abordado acerca do conceito da prescrição e da decadência, fazendo uma breve descrição da aplicação desses institutos e a diferença entre eles. Igualmente foi informado qual o prazo prescricional e decadencial no caso do ITCMD.

Quanto ao terceiro e último capítulo, se trata do tema problema, que propõe analisar o termo inicial para contagem do prazo decadencial do ITCMD.

Nesse momento do artigo será possível verificar que há divergência existente na jurisprudência dos Tribunais Superiores. E que se dá por diversas interpretações de quando se inicia a contagem do prazo decadencial do ITCMD, ou seja, entendimento que a contagem inicia a partir da ocorrência do fator gerador e do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito.

Além das datas citadas devem-se considerar também a data de abertura do inventário ou mesmo o marco de sua conclusão, considerando a contagem inicial a partir da homologação pelo juiz do cálculo do imposto devido no processo de inventário.

E finalmente, foram mencionados alguns precedentes, para se saber como os Tribunais estão enfrentando este tema.

2 ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação

O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações - ITCMD, também conhecido por ITCD, trata-se de um tributo que incide sobre as transmissões não onerosas de bens móveis ou imóveis ou de direitos de quaisquer natureza, seja por causa da morte ou por doação. Este imposto detém natureza fiscal, ou seja, advém do intuito arrecadatório do Estado, logo são competentes para os instituir os Estados e o Distrito Federal sobre quaisquer bens ou direitos.

A competência do ITCMD é instituída constitucionalmente, consoante pode ser constatado no artigo 155, I, do texto constitucional, o qual versa “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”. (Brasil, 1988)

Contudo, de acordo com o artigo 155, § 1º, I, da CF/88, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD compete ao Estado, ou ao Distrito Federal, em que estiver localizado o bem, porém, referente aos bens móveis, título e crédito, segundo o § 1º, inciso II, do mesmo artigo, será competente o Estado/DF em que for processado o inventário/arrolamento. Na alínea b), do mesmo dispositivo legal, pode-se verificar outra estipulação acerca de qual Estado realizará a tributação do imposto em comento, envolvendo o exterior.

A referida estipulação do artigo 155, §1º, II, também é expressada nas palavras do doutrinador Ricardo Alexandre, o que pode ser verificado abaixo:

Quando a transmissão é de bens móveis, títulos e créditos, é necessário fazer uma distinção. Se a transmissão é decorrente de sucessão *causa mortis*, o ITCMD compete ao Estado (ou Distrito Federal) em que se processar o inventário ou arrolamento. Já se a transmissão decorrer de doação, competente será o Estado (ou Distrito Federal) em que estiver domicílio o doador. Ambas as regras decorrem do artigo 155, §1º, II. (ALEXANDRE, 2014, p. 587)

Além de ser regulamentado pela Constituição Federal e por demais legislações tributárias dos estados, nos casos previstos no artigo 155, §1º, III, da CF/88, o ITCMD deverá ser instituído especificamente por lei complementar, como pode ser constatado no inciso III do artigo a seguir.

Art. 155 (...)

§1º O imposto previsto no inciso I:

III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. (BRASIL, 1988)

A lei complementar que trata do ITCMD no exterior nunca foi elaborada, assim, os estados têm utilizado da autorização do artigo 24, § 3º, da Constituição de 1988 e exercido plena competência legislativa, disciplinando a situação por lei própria.

Art. 24, § 3º - Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (BRASIL, 1988)

Quanto ao contribuinte do ITCMD, este é disciplinado no artigo 42 do CTN, no qual é esclarecido que o contribuinte do imposto se trata de qualquer das partes inseridas na operação tributada, como dispuser a lei. Acrescentando, de acordo com o artigo 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo na obrigação é aquele que está obrigado a pagar o tributo.

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. (BRASIL, 1966)

No que tange às alíquotas, embora a competência para a instituição do referido tributo, bem como estipulação das suas alíquotas se trate de matéria pertinente aos estados, conforme previsto constitucionalmente, suas alíquotas máximas são fixadas pelo Senado Federal, o que se verifica na CF/88, em seu §1º, inciso IV, do artigo 155, o qual versa que: “§1º - o imposto previsto no inciso I; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”. (BRASIL, 1988.)

As alíquotas aplicadas ao referido imposto devem se submeter a um limite mínimo e máximo. Nesse sentido, cada estado poderá estipular sua alíquota, observando o mínimo de 4% e o máximo de 8%.

Um fator interessante acerca desse imposto é que sua nomenclatura é utilizada de forma variada entre os locais em que é aplicado. Em São Paulo este imposto é reconhecido pela sigla ITCMD, porém, em outros estados utilizam apenas ITD ou ITCD. Embora a nomenclatura/sigla possa variar, a aplicação do imposto é realizada da mesma forma.

A título de conhecimento, em Minas Gerais, a alíquota aplicada é de 5% (cinco por cento) sobre todos os bens do *de cujus*, conforme dispõe o artigo 10 da Lei 14.941 de 29 de Dezembro de 2003, o qual versa que: “O imposto será calculado aplicando-se alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o valor total fixado para a base cálculo dos bens e direitos recebidos em doação ou em face de transmissão *causa mortis*” (MG, 2003), ou seja, Minas Gerais optou por aplicar uma alíquota mais leve.

Ao que se verifica do exposto, o ITCMD é um imposto de competência estadual e do Distrito Federal, que é disciplinado pela Constituição Federal/88, pelo CTN/66 e por demais legislações elaboradas nos estados. A alíquota do referido imposto é variável, porém, a máxima é estipulado pelo Senado Federal, por determinação constitucional. Assim, tendo conhecimento do que se trata esse tributo, passa-se a expor do que impulsiona sua aplicação, ou seja, qual seria o seu fato gerador.

2.1 Fato gerador

O fato gerador do ITCMD se trata do fato que cria o vínculo obrigacional entre o contribuinte e o Fisco. Assim, nos termos dos artigos 114 e 115 do CTN, para que seja constatada a relação jurídica que instaura o fato gerador deve ser realizada a subsunção do fato ao dispositivo legal, nos termos da legislação do tributo.

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

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (BRASIL, 1966)

Conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho (2014, p. 590), em uma análise feita no dispositivo citado, o que se quis dizer foi que o fato descrito em lei (princípio da legalidade), contendo todos os elementos para sua perfeita identificação (fato-tipo ou tipicidade), constitui o fato jurídico da obrigação tributária.

Nesse sentido, se o contribuinte praticar o fato descrito na lei, ele automaticamente passa a dever a obrigação tributária principal e/ou acessória, ficando obrigado ao pagamento do respectivo tributo. Dessa forma, há uma necessidade de adstrição do fato praticado com o que está expresso na legislação tributária, passando a ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. No caso, os eventos morte e a doação.

2.2 Causa Mortis

Pode-se verificar no artigo 35 do Código Tributário Nacional que o fato gerador do ITCMD é a transmissão, por *causa mortis* de bens imóveis e de direitos a eles relativos, o que pode ser verificado abaixo.

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. (BRASIL, 1966)

Quando a transmissão se dá no âmbito da *causa mortis*, deve-se observar que o artigo 1.784 do Código Civil afirma que “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde

logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”, sendo a sucessão aberta no exato momento da morte.

A transmissão *causa mortis*, ocorre após o óbito, assim se o *de cujus* tiver bens a inventariar se inicia o processo de inventário judicial ou extrajudicial (via cartório). No caso dos bens imóveis o ITCMD é devido no local onde os bens estão localizados e no caso dos bens móveis o ITCMD compete ao estado (ou Distrito Federal) em que se processar o inventário ou arrolamento.

Nesse sentido, a Súmula 112 do STF dispõe que “o imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.

Este entendimento também é expressado por Ricardo Alexandre, o qual traz a seguinte disposição:

Apesar de o dispositivo se referir apenas à alíquota, por óbvio o raciocínio que presidiu a elaboração da Súmula é bem mais amplo, sendo aplicável ao lançamento a legislação vigente na data do fato gerador (abertura de sucessão), tudo conforme com o artigo 144, CTN. (ALEXANDRE, 2014, p. 588)

Igualmente, o referido posicionamento do autor é expressado nas Súmulas 113 e 114 do STF, redigida nos seguintes termos: Súmula 113 - O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. Súmula 114 - O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo. (STJ, 1963)

Assim, pode-se compreender neste capítulo que o fato gerador do ITCMD é aplicado pela transmissão de bens em decorrência da morte, porém, este só pode ser cobrado após a homologação dos cálculos.

2.3 Doação

De acordo com o Dicionário Universitário (2016), a doação nada mais é do que um contrato pelo qual, por liberdade, uma pessoa transfere a outra parte do seu patrimônio.

Quando ocorre a transmissão por meio de doação há a necessidade de diferenciação dos bens móveis e os imóveis, por ter regras diversas relativas ao desenvolvimento da transmissão em cada caso.

O doutrinador Ricardo Alexandre (2014, p. 589) informa como ocorre a transmissão de uma propriedade imobiliária, a qual mediante doação ou transmissão *causa mortis* se submete ao pagamento de ITCMD “no direito brasileiro, a transmissão da propriedade imobiliária dá-se, em regra, mediante registro do título translativo no Registro de Imóveis, de forma que, antes do registro, o alienante continua na condição de dono do imóvel”.

Em relação aos bens móveis o tributo será arrecadado pelo estado de domicílio do doador, já os imóveis terão sua arrecadação tributária no estado que se localiza o referido bem.

Verifica-se, então, que dentre os fatos geradores do ITCMD é encontrada a tipificação da ocorrência de doações de bens móveis e imóveis. No caso de bens móveis, a tributação é realizada no local de domicílio do doador, se tratando de bens imóveis, no estado de sua localização.

2.4 Lançamento

O lançamento é o procedimento realizado pela autoridade administrativa que constitui o crédito tributário, haja vista que o mero evento não o faz surgir, tendo como previsão legal o artigo 142, CTN.

Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

Vittorio Cassone (2003, p. 194) expressa que o lançamento de um tributo detém duas naturezas, declaratória e constitutiva, o qual explica que:

A natureza jurídica do lançamento é declaratória e constitutiva, aspectos que se extraem de uma leitura atenta do artigo 142 do CTN. A natureza declaratória advém da ausência de criação, haja vista que o lançamento se limita a declarar uma situação jurídica que ocorreu e a natureza construtiva, pois individualiza a situação apurando o montante do tributo devido, construindo efetivamente o crédito tributário. (CASSONE, 2003, p. 194)

Assim, analisando o entendimento do referido autor, pode-se entender que lançamento tributário é o procedimento instaurado pela autoridade administrativa fiscal para declarar e constituir o crédito tributário, tornando-o líquido e certo, traspassando a ter o direito de exigí-lo do sujeito passivo.

Existem três modalidades de lançamento a depender da atuação do contribuinte e do fisco na operação, sendo eles o lançamento direto ou de ofício, lançamento por homologação e o lançamento por declaração.

No caso do lançamento de ofício o Fisco o realiza individualmente, sendo efetuado pela Autoridade Administrativa já que esta detém as informações de fato e de direito para cobrar do contribuinte o tributo devido, tal previsão pode ser verificada no artigo 149 do CTN. O autor Ricardo Alexandre (2014, p. 371) bem explica:

No denominado lançamento de ofício ou direto, a participação do sujeito passivo na atividade privativa da autoridade fiscal é nula ou quase nula. Daí a denominação doutrinária e legal, visto que, nesta modalidade, a autoridade fiscal, como decorrência do poder-dever imposto por seu ofício, diretamente procede ao lançamento do tributo, sem colaboração relevante do devedor. São casos em que a autoridade fiscal se utilizará dos dados que dispõe a respeito do sujeito passivo, identificando-o, declarando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplicando a penalidade cabível. (ALEXANDRE, 2014, p. 371)

Já o lançamento por homologação, também denominado como autolançamento, está disciplinado no artigo 150 do CTN, neste caso de lançamento o contribuinte apresenta os fatos, declara e também aplica o direito pagando, antecipadamente, o valor do tributo. O fisco limita-se a confirmar, concordar com o que o contribuinte fez. Desta forma homologar significa concordar. Como exemplo deste tributo sujeito ao lançamento por homologação o COFINS, a Contribuição Social, ICMS, INSS, ISS, Imposto de Renda, PIS.

A denominação “autolançamento” é equivocada, pro parecer que o sujeito passivo lança o tributo conta si, não sendo esse o objetivo correto da definição, como também a expressão “lançamento por homologação” tem que ser interpretada com cuidado, por poder ter o mesmo tipo de pensamento, sendo a expressão “homologação de lançamento” também evitada, até mesmo pelo STJ, assim, sendo usada em acórdãos o vocábulo homologação do pagamento. (ALEXANDRE, 2014, p. 378 - 379)

Assim, em outras palavras, a expressão homologação do pagamento, segundo o mesmo, muito utilizada pelo STJ, é mais apropriada para o lançamento por homologação.

Kiyoshi Harada (2017), explica na prática a aplicação do lançamento por homologação, sendo necessário o preenchimento do formulário disponibilizado, assim, tendo a autoridade administrativa ciência do lançamento, previsto no artigo 150 do CTN.

No inventário administrativo e no arrolamento de bens de pequeno valor cabe aos interessados proceder ao recolhimento mediante preenchimento do formulário disponibilizado pela Internet. Portanto, estamos diante de lançamento por homologação de que trata o § 4º, do art. 150 do CTN. (HARADA, 2017)

Por fim, o lançamento por declaração é aquele que o contribuinte presta informações para o fisco, no caso com a declaração, e o fisco, recebendo as informações declaradas pelo contribuinte, aufero o montante do tributo devido, aplica a legislação e faz a cobrança do tributo, tais disposições estão disciplinadas no artigo 147 do CTN.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 285), nessa última modalidade o contribuinte tem obrigação de levar todas as informações necessárias ao fisco o que se verifica no trecho “o devedor tem a obrigação de informar ao Fisco todas as operações, estados, fatos e situações ocorridos num determinado período de tempo, em razão do que a Fazenda tem condição de adequá-los à legislação aplicável e emitir o ato de lançamento”.

A modalidade de lançamento por declaração, em relação ao inventário judicial, o inventariante discrimina documentos, como o óbito, e os valores da relação de bens nas declarações apresentadas, sendo cabível ao juiz julgar o cálculo do ITCMD. Assim, Fazenda só toma conhecimento na abertura da sucessão quando devidamente citada. (HARADA, 2017)

Portanto, os lançamentos para constituição do crédito tributário são feitos pela autoridade administrativa e suas modalidades são de relevância para ser colocado de maneira correta o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do ITCMD.

3 Prescrição e Decadência

Em continuidade a análise do ITCMD, passa-se a verificar o prazo prescricional e decadencial do referido tributo.

O Dicionário Universitário (2016), conceitua o vocábulo prescrição como sendo “em sentido mais restrito, refere-se à perda do direito de ação, em relação a uma pretensão de natureza condenatória, obstando a propositura de demanda em face da parte condenatória”. Levando a entender que o prazo de prescrição é a perda de uma pretensão quanto à propositura de uma ação judicial em razão do decurso do tempo.

A decadência para Eduardo de Moraes Sabbag (2006, p. 219), é o perecimento do dever-poder da Administração de proceder ao lançamento devido, em face do decurso de cinco anos.

Como se observa, significa a “perda de um direito, pelo fato de seu titular não exercê-lo dentro do prazo”, o que é expressado no Dicionário Universitário (2016). Trazendo entendimento de que o prazo de decadência é a perda de um direito que não foi exercido no tempo previsto em lei, mas que tem um prazo e que este prazo não foi respeitado, levando à perda do direito.

Aliomar Baleeiro descreve algumas diferenças entre prescrição e decadência:

A decadência fulmina o direito material, o direito de lançar, enquanto que a prescrição supõe uma violação do direito já constituído da Fazenda e fulmina o direito de exigir a dívida, o direito de ação; a decadência impede a formação do título executivo em favor da Fazenda Pública; o prazo decadencial é definitivo, não podendo ser interrompido ou suspenso, já o prazo prescricional possui disposições legais que permitem a sua suspensão e interrupção. (BALEIRO, 2003, p. 910)

O que faz entender melhor a diferenciação entre os respectivos prazos. Assim, não há o que se confundir a prescrição da decadência, visto que a prescrição é a “morte” da ação e a decadência é a “morte” do direito.

3.1 A Prescrição do ITCMD

A prescrição do ITCMD extingue o direito da ação de cobrança do crédito tributário pertencente ao credor. A prescrição deste imposto é realizada após o transcurso do lapso temporal de 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição, como podemos visualizar no *caput* do artigo 174, do Código Tributário Nacional, o qual explica que “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”.

O prazo prescricional pode ser interrompido nas hipóteses elencadas também no artigo 174, parágrafo único do CTN:

Art. 174 - Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
V - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (BRASIL, 1966)

E esta interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais, de acordo com o artigo 125, III, CTN o qual versa que “Art. 125 - III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”.

Conforme Antônio Luís da Câmara Leal, “a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida” (LEAL, 1959, p. 115-6 e 114). Assim, pode-se verificar que a prescrição se trata da

perda do direito de ação, o que no caso em apreço, se tratando do prazo acerca do ITCMD é atingida no transcurso de 5 (cinco) anos.

Dessa forma, o prazo prescricional do ITCMD se dá conforme o artigo 174 do Código Tributário Nacional, sendo transcorrido em um prazo de 5 (cinco) anos, onde acontece a perda de uma pretensão, do direito de uma ação judicial pela falta de ajuizamento no decorrer do tempo.

3.2 Início da decadência

A decadência, como vista anteriormente, é a “morte” do direito, tendo em vista elementos como um prazo definitivo, não podendo ser interrompido nem suspenso. Kiyoshi Harada (2007, p. 522/523), tem como conceito de decadência o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. É um prazo de vida do direito sem o qual não haverá a possibilidade de exigí-lo por meio de ação judicial. É pronunciado de ofício pelo juiz e não comporta suspensão nem interrupção.

A decadência, como expressado anteriormente, reproduz a perda do direito em razão do decurso do prazo de 5 (cinco) anos. Uma observação importante quanto a decadência é que ela não se interrompe e nem se suspende, institutos que são aplicáveis à prescrição, se tratando de mais uma diferença entre a prescrição e a decadência.

Diante do exposto, pode ser verificado que a decadência se trata da perda de um direito, o que se tratando de ITCMD, se apresenta conflituosa quando ao marco inicial da contagem do prazo decadencial, conforme entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, nos quais serão abordados no capítulo a seguir.

4 Análise do Termo Inicial do Prazo de Decadência do ITCMD

Tendo em vista os esclarecimentos preliminares acerca do que é o ITCMD, quem é o seu contribuinte, qual o seu fato gerador, o lançamento bem como qual o prazo prescricional aplicado a este imposto, é preciso abordar acerca do termo inicial do prazo decadencial do ITCMD, verificando as divergências sobre o assunto.

A questão levantada é a respeito da ciência do fisco quanto ao fato gerador. Essa obrigatoriedade de a Fazenda Pública ter a ciência do fato gerador influenciaria ou não na determinação do termo inicial do prazo da decadencial?

Já sabido as diferenças da prescrição e da decadência no capítulo anterior, fica mais fácil de visualizar o que os artigos 150, § 4º e 173 do CTN estabelece referente ao prazo decadencial do ITCMD.

No artigo 150, § 4º, do CTN diz que se a lei não estabelecer um prazo para a homologação, este prazo será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Ou seja, no caso do lançamento por homologação (inventário administrativo e arrolamento) a contagem do prazo inicial decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Todavia, no artigo 173, I, CTN diz que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, seria o prazo, mas em momento algum diz sobre a obrigatoriedade da Fazenda Pública ter a ciência do fato gerador, assim não tendo previsão legal para os outros lançamentos, que no caso do ITCMD seria o lançamento por declaração (inventário) e o lançamento por ofício. Por isso a relevância de saber sobre os lançamentos que o ITCMD possui, vistos anteriormente.

Por meio do Decreto Estadual 43.981/2005, artigo 41, parágrafo único, o Fisco Mineiro estendeu o conteúdo do artigo 173, inciso I, do CTN, gerando novo termo inicial para contagem do prazo decadencial, de forma mais explicativa, sendo embasado nas informações do fato gerador, pois é uma informação característica necessária para a lavratura do ato administrativo que se encontra na declaração do contribuinte.

Art. 41. [...]

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. (MG, 2005)

A Lei Estadual anterior, 14.941/2003 o ITCMD era por declaração e agora passou a ser por homologação, pois havia características de lançamento por declaração, anteriormente e após a modificação de nova lei, passou a ter características de lançamento por homologação. Segundo Marco Aurélio Bicalho de Abreu Chagas (2016), que diz:

Deverá ele apresentar as características daquela modalidade de lançamento, que são: o sujeito passivo recolhe o tributo antecipadamente, não há prévio exame da autoridade administrativa, a autoridade faz a homologação posterior, e essas características encontram-se presentes no diploma legal vigente. (CHAGAS, 2016)

Fazendo entender como é aplicado o lançamento por homologação, pela característica divergente do lançamento por declaração, nesse caso.

Uma controvérsia acerca do *dies a quo* do prazo de decadência acontece quando a Fazenda Pública de Minas Gerais cria mecanismos para que se tenha a ciência da ocorrência do fato gerador, assim podendo proceder prazo decadencial no lançamento. Carlos Victor Muzzi Filho (2013, p.35), expressa 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. (...) 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. (FILHO, 2013)

O doutrinador deixa claro que o fisco tem que criar mecanismos, para que a Receita Estadual efetue a devida fiscalização, assim, não dando opção a ninguém alegar que, não sendo a fiscalização comunicada, não teria como proceder o lançamento.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais proferiu uma decisão administrativa em que entende que a Fazenda pública tem um prazo de cinco anos para efetuar o lançamento do crédito tributário, que é contado a partir da ciência da ocorrência do fato gerador pela entidade fiscalizadora, uma vez que tem a necessidade da entrega da declaração, ou seja, o contribuinte declara, determina os bens envolvidos para que o fisco efetue o cálculo do tributo.

Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais Acórdão 17.377/072ª Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG. [...] A dos autos é se houve decadência do direito da Fazenda Pública, e, se o Fisco poderia ou não efetuar o lançamento, visto que o Juiz do inventário já havia homologado o cálculo do ITCD. O primeiro ponto, que norteou os votos vencedores é de que já havia ocorrido a decadência em face do disposto no art. 150, §4º do CTN. Todavia, o ITCD é um imposto por declaração, isto é, o sujeito passivo faz a declaração dos bens e direitos e efetua o pagamento, obedecendo a procedimentos regulamentares prescritos pela legislação mineira que o rege. A Lei 12.426/96, vigente à época da declaração de bens pelo contribuinte, dispunha: Art. 12 – Independentemente da distribuição de processo judicial de inventário ou arrolamento de bens, o contribuinte, apresentando declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária, poderá efetuar o pagamento do ITCD na forma e prazos estabelecidos. Assim, o prazo decadencial para lançar ou rever o lançamento de ofício é de 05 (cinco) anos, na forma do art. 173, inciso I do CTN, devendo ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se deu a entrega da declaração.

A decisão administrativa exposta acima retrata o entendimento da Fazenda Pública de Minas Gerais referente ao marco do termo inicial da contagem do prazo decadencial.

É o mesmo o entendimento que tem prevalecido no Tribunal de Justiça de Minas Gerais, após a homologação do cálculo do imposto, conforme dispõe a súmula 114 do STF.

Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais Processo nº 1.0479.07.131045-8/001(1) Relator Desembargador EDILSON FERNANDES Data da publicação 10/02/2009 Ementa: ITCD - DECADÊNCIA - MOMENTO DA APURAÇÃO – PROCESSO DE INVENTÁRIO – HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. A apuração do Imposto de transmissão causa mortis somente pode ser realizada com o trâmite do inventário, quando serão determinados e avaliados os bens que realmente pertencem ao espólio, identificados os herdeiros ou legatários que serão sujeitos passivos do imposto, enfim, colacionados os dados necessários para o lançamento a ser realizado pelo Fisco. Assim, o prazo de decadência do direito de constituir o ITCD não é contado da morte dos autores da herança, mas do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se verificam os elementos necessários ao lançamento.

Aqui exposto, verifica-se uma decisão explicativa quanto ao direito de constituir o ITCMD. É expresso que a contagem do prazo decadencial inicia-se do primeiro dia do exercício seguinte aquele que se verifica os elementos necessários do lançamento e não da morte de quem deixa a herança. Conforme uma decisão mais antiga do STJ, diz que, enquanto não se tem a ciência do cálculo homologado, não há que se falar em constituição definitiva do tributo.

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INVENTÁRIO. ITCMD. TERMO A QUO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DO TRIBUTO. HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO.

- Nos termos do art. 173 do CTN, somente no primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido realizado é que começa a transcorrer o prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário.
 - No caso, tratando-se de inventário, compete ao juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, proceder ao cálculo do imposto de transmissão causa mortis, conforme dispõem os arts. 1.012 e 1.013 do CPC.
 - Consequentemente, enquanto não homologado o cálculo do inventário, não há como efetuar a constituição definitiva do tributo, porque incertos os valores inventariados sobre o qual incidirá o percentual da exação, haja vista as possíveis modificações que os cálculos sofrerão ante questões a serem dirimidas pelo magistrado, nos termos dos arts. 1.003 a 1.011 do CPC.
 - No caso em apreço, homologado o cálculo em 27.6.2008, o prazo decadencial só ocorrerá após 31.12.2013.
- Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 1.257.451/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/09/2011). (Grifo nosso).

Após a ciência da Fazenda, o juiz homologa o cálculo do imposto, formalizando o lançamento por declaração. Não tendo como efetuar a constituição do tributo enquanto o cálculo não for homologado.

Encontra-se, dentre algumas jurisprudências, maneiras de se iniciar o prazo decadencial. O arrolamento o prazo inicial do prazo de decadência se dá pela prolação da sentença de homologação da partilha, conforme o Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - ARROLAMENTO - HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA - TUTELA DE URGÊNCIA - INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA - ABSTENÇÃO - EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO DE QUITAÇÃO/DESONERAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - REQUISITOS - AUSÊNCIA.

- Na sistemática de apuração do ITCMD, há que se observar, inicialmente, o disposto no art. 35, Parágrafo único, do CTN, segundo o qual, nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.
- Embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão, a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação dos herdeiros ou legatários, e, por conseguinte, dos "tantos fatos geradores distintos".
- O termo inicial do prazo decadencial para lançamento de crédito tributário de ITCMD é a prolação da sentença de homologação da partilha, quando é possível identificar o aspecto material, pessoal e quantitativo da hipótese, permitindo a realização do lançamento do tributo.
- A concessão da tutela jurisdicional provisória de urgência, com natureza satisfativa ou cautelar, pressupõe a presença cumulativa de dois requisitos: probabilidade do direito ("fumus boni iuris") e perigo da demora ("periculum in mora"). (TJMG - Agravo de Instrumento-Cv. 1.0000.18.134685-9/001, Relator(a): Des.(a) Alice Birchal, 7ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 02/07/0019, publicação da súmula em 08/07/2019).

Conforme narrado nos capítulos anteriores, pode-se verificar a existência de conflito acerca dos possíveis termos iniciais do prazo decadencial do ITCMD. Essa divergência pode ser verificada nos diferentes conteúdos dos precedentes existentes.

Observe que no estado de Minas Gerais pode ser verificada a divergência de posicionamentos quanto ao termo inicial do prazo decadencial de ITCMD. No mesmo tribunal foram proferidas algumas decisões aplicando como termo inicial a ciência fisco, de formas diferentes e uma aplicando como termo inicial a prolação da sentença de homologação da partilha.

Embora existam diversos julgamentos discrepantes desta matéria, o que inclusive é tema da Súmula nº 555, do Supremo Tribunal de Justiça, as controvérsias permanecem sem que se saiba a real definição.

Súmula 555 STJ - 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. (STJ, 2015)

De forma um pouco mais atual, a Súmula 555, do STJ, tenta pacificar a questão do prazo, sendo este de forma exclusiva pelo artigo 173, I, do CTN em casos que ainda não tem a declaração do débito, sendo contado do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido efetuado.

Ante ao exposto, pode-se constatar a existência de diferentes precedentes jurisprudenciais acerca do termo inicial do prazo decadencial do ITCMD, o que tem causado insegurança aos contribuintes.

As divergências quanto a este assunto são várias, o que ensejou que o Recurso Especial fosse submetido a julgamento como representativo da controvérsia, pelo Superior Tribunal de Justiça. Foram afetados os recursos especiais nº 1.841.771/MG e 1.841.798/MG, referente a controvérsia concernente à estipulação do termo inicial do prazo decadencial do ITCMD.

No referido Recurso Especial, especificamente o nº 1.841.798/MG, o assunto ficou tão polêmico que os ministros do STJ, por unanimidade, suspenderam a tramitação de processos em todo o território nacional, inclusive os que tramitam nos juizados especiais, para definir o início da contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, para a constituição do ITCMD. Assim, por hora, não tendo uma resposta concreta a respeito do prazo decadencial do ITCMD.

EMENTA TRIBUTÁRIO. PROPOSTA DE AFETAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. ITCMD. CONTROVÉRSIA SOBRE O MARCO INICIAL A SER CONSIDERADO 1. Delimitação da controvérsia: Definir o início da contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN para a constituição do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) referente a doação não oportunamente declarada pelo contribuinte ao fisco estadual. 2. Recurso especial afetado ao rito do art. 1.036 e seguintes CPC/2015 e art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, afetar o processo ao rito dos recursos repetitivos (RISTJ, art. 257-C) e, por unanimidade, suspender a tramitação de processos em todo território nacional, inclusive que tramitem nos juizados especiais, conforme proposta do Sr. Ministro Relator. Votaram com o Sr. Ministro Relator os Ministros Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques e, nos termos do art. 257-B do RISTJ, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Herman Benjamin. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília (DF), 31 de março de 2020(Data do Julgamento).

Embora este trabalho tenha abordado no tocante a divergência jurisprudencial acerca do questionamento principal, é possível conceber a pacificação pelo STJ em análises de recursos repetitivos, sobre o prazo inicial decadencial do ITCMD, sendo decidido, por unanimidade, a suspensão da tramitação de processos do assunto em questão em todo o território nacional para que se tenha, posteriormente, uma decisão concreta após esse lapso temporal.

5 CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi apresentado neste trabalho, é possível afirmar que o instituto da decadência é de fundamental importância para que a Fazenda Pública tenha um prazo definido para constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Isso se deve ao princípio constitucional da segurança jurídica, que estabelece que as relações jurídicas devem ser equilibradas, não prejudicando o direito, sendo necessário clareza em relação ao direito adquirido, dando proteção e gerando confiança.

Restou esclarecido que, no lançamento por homologação, a contagem do prazo de 5 (cinco) anos tem início a partir da data da ocorrência do fato gerador do ITCMD, em conformidade com o art. 150, §4 do CTN. Nos outros dois casos, lançamento de ofício e lançamento por declaração, o início do prazo decadencial será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício em que se o lançamento poderia ter sido efetuado, em conformidade com o artigo 173, I, CTN.

Conforme decisão unânime dos ministros do STJ, em um Recurso Especial, fica suspenso até novo entendimento, acerca do assunto do início da contagem do prazo decadencial, todas as tramitações de processos, incluso os que tramitam em juizados especiais, em todo território nacional

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO (2014).

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense (2003).

BRASIL. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto Estadual 43.981/2005**, de 3 de março de 2005. SEF/MG. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43981_2005.html>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 14.941/2003, de 29 de dezembro de 2003. **Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14941_2003.html>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 112**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2043>>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 113**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1533>>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 114**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2004>>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**, Recurso Especial nº 1.841.798/MG, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 31/03/2020. Data de Publicação: 03/04/2020;

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula 555**. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27555%27>>. Acesso em: 28 nov. 2020.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24ª Ed. Atlas (2014).

CHAGAS, Marco Aurélio Bicalho de Abreu. – **ITCD PRAZO DECADENCIAL**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48783/itcd-prazo-decadencial>>. Acesso em 28 nov. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Ed. Forense (2014).

GUIMARÃES Deocleciano Torrieri. **Dicionário Universitário Jurídico**. 20ª Ed. São Paulo: Rideel, (2016).

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **ITCMD: contagem do prazo decadencial**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/57649/itcmd-contagem-do-prazo-decadencial>>. Acesso em: 28 nov. 2020.

LEAL. Antônio Luís da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**, 2a. Ed., Rio, Forense, (1959).

MELO, José Eduardo Soares de. **XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário**. In: MARTINS, Ives Granda. (ORG.) *Processo Administrativo Fiscal*, atualização Edison Pereira Rodrigues. 2. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias. Nova série, n.5. (2005).

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto Sobre Transmissões *Causa Mortis*: lançamento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 212, p. 29-36, mai. 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário – elementos do direito**. 8. Ed. São Paulo: Premier, (2006).

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: direito das sucessões**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, (2006).