

Opinião: A decadência para a constituição do crédito de ITCD

No último dia 7 foi publicado o acórdão do REsp nº 1.841.771/MG, julgado na sistemática dos recursos a (Tema 1048).



Assim, restou fixada a tese: "*O Imposto de Transmissa?o*

Causa Mortis e Doac?a?o – ITCMD, referente a doac?a?o na?o oportunamente declarada pelo contribuinte ao fisco estadual, a contagem do prazo decadencial tem ini?cio no primeiro dia do exerci?cio seguinte a?quele em que o lanc?amento poderia ter sido efetuado, observado o fato gerador, em conformidade com os artigos 144 e 173, I, ambos do CTN".

Ou seja, o entendimento foi de que, tendo ocorrido o fato gerador, o lançamento já pode ser efetuado e tem início no exercício seguinte, então, o prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN.

Concluiu-se que, "*em se tratando do imposto sobre a transmissão de bens ou direitos mediante doação, o fato gerador ocorrerá: (i.) no tocando aos bens imóveis, mediante a efetiva transcrição realizada no registro de imóveis (artigo 1.245 do CC/2002); (ii.) em relação aos bens móveis, ou direitos, a transmissão da titularidade, que caracteriza a doação, se dará mediante tradição (artigo 1.267 do CC/2002), eventualmente objeto de registro administrativo (por exemplo, os veículos, no departamento de trânsito; as quotas de capital ou ações, na junta comercial ou registro de títulos e documentos)".*

Para a efetivação do lançamento e a observância do prazo decadencial, o Fisco estadual poderá firmar convênios ou instrumentos congêneres com órgãos administrativos, como registros de imóveis, departamentos de trânsitos, ou com a própria Receita Federal, a fim de criar mecanismos para ter ciência da ocorrência do fato gerador. O STJ rechaçou o argumento de que ao Fisco seria impossível tomar conhecimento do fato econômico gerador do imposto devido, de modo que o lançamento não poderia ser efetuado.

Com efeito, a contagem do prazo decadencial no ITCD em casos de doações foi, ao que parece, definida pela corte responsável por unificar a interpretação da lei, aspirando colocar fim às intensas discussões a este respeito.

Aproveitando o ensejo, faz-se importante registrar que ainda pende de definição o termo inicial e a fluência do prazo decadencial no ITCD *causa mortis*, questão que não foi objeto do Tema 1048 e ainda não fora afetada pelo Superior Tribunal de Justiça, mas já foi e está sendo objeto de diversos recursos, especialmente manejados contra decisões do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

Isso porque, com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, no ano de 2013, houve o reconhecimento da constitucionalidade da progressividade da alíquota do ITCD *causa mortis* estatuída pelo artigo 18 da Lei Estadual do Rio Grande do Sul nº 8.821/89, a qual até então era compreendida como inconstitucional, inclusive pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Incidente de Inconstitucionalidade nº 70019099233, julgado em 25/6/2007).

Nesse contexto, inúmeros inventários que já haviam sido finalizados e contavam com sentença homologatória de partilha transitada em julgado e autos até mesmo arquivados passaram a ser objeto de reanálise por parte da Fazenda estadual. O Fisco estadual passou a lavrar diversos autos de lançamento para constituição de crédito tributário decorrente da diferença entre a alíquota de ITCD recolhida à época da tramitação do inventário (1%) e a alíquota correspondente à situação de acordo com a previsão da redação então vigente da Lei estadual nº 8.821/89 (de até 8%), outrora declarada inconstitucional e posteriormente reconhecida como constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Há diversos casos de autos de lançamento constitutivos do crédito tributário que somente foram lavrados a partir do ano de 2018, ao passo que os processos de inventário correspondentes tiveram sentenças homologatórias de partilha transitadas em julgado e restaram arquivados já havia mais de uma década.

A justificativa do Fisco estadual para legitimar o lançamento apenas em 2018 é que nesses casos fora interposto agravo de instrumento em face de decisão interlocutória que aplicou a alíquota mínima (1%) nos processos de inventário, no qual fora posteriormente interposto recurso extraordinário, que restou sobrestado até o julgamento do STF. Nesse cenário, compreende que, na medida em que havia a pendência de discussão judicial a respeito da constitucionalidade da alíquota, foi apenas com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS que tornou possível o lançamento tributário e, portanto, teve início o prazo decadencial, não obstante já tivesse ocorrido a prolação e trânsito em julgado das sentenças homologatórias de partilha (ao que há, inclusive, relevantes argumentos pela perda de objeto do agravo de instrumento interposto em face de decisão interlocutória anterior).

A despeito de a maioria das decisões do Superior Tribunal de Justiça reconhecer a decadência do direito do Estado de constituir o crédito tributário de ITCD *causa mortis* em tal situação (AREsp nº 1.596.915/RS, AgInt no AREsp nº 1.625.877/RS, AREsp nº 1.735.947/RS, AgInt no AgInt no AREsp nº 1.572.067), são também localizados julgados em que a alegação de decadência restou afastada pela corte (AgInt no AREsp 1.660.697/RS, AREsp nº 1.821.818). Recentemente, entretanto, após o reconhecimento da decadência no âmbito do AgInt no AREsp nº 1.621.841/RS, foram opostos embargos de divergência, os quais restaram admitidos pela 1ª Seção e encontram-se pendentes de julgamento.

Espera-se que o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento dos embargos de divergência, mantenha a sua posição, há longa data consolidada — e ora reiterada pela *ratio* do julgamento do Tema 1048 — no sentido de que o prazo decadencial de cinco anos outorgado no artigo 173, inciso I, do CTN para a constituição do crédito tributário no caso do ITCD *causa mortis* tem início no exercício seguinte ao fato gerador, que tem a sua ocorrência com a sentença homologatória de partilha [1].

Embora de acordo com o princípio da *saisine* (artigo 1.748 do Código Civil) a transmissão dos bens e direitos ocorra com a abertura da sucessão, ou seja, com o falecimento, trata-se isto de ficção cível. O ITCD *causa mortis* tem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários e, portanto, apenas com efetiva partilha é possível a identificação dos aspectos da hipótese de incidência tributária, iniciando então o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário através do lançamento.

Esse prazo decadencial, todavia, não pode ser impedido, suspenso ou interrompido, salvo por expressa disposição de lei complementar em sentido contrário, consoante a regra cristalizada no texto constitucional (artigo 146, inciso III, alínea "a"). É que o prazo decadencial concedido ao ente público para efetuar o lançamento é o período dentro do qual este pode exercer um direito potestativo — o qual, por definição, é insuscetível de violação —, findo o qual ocorrerá a decadência do direito, isto é, a extinção deste.

Desse modo, a Fazenda gaúcha deveria ter feito uso do aparato processual disponível (como, v.g., a concessão de efeito suspensivo aos recursos apresentados) para ver-se resguardada do seu direito de efetuar o lançamento, evitando-se a intangibilidade da situação (aplicação da alíquota de 1%) pelo transcurso do tempo. Não o tendo feito ou, ainda, não tendo obtido êxito, isso invariavelmente implicou a extinção do direito potestativo de constituição do crédito tributário.

Pois bem. Não sabemos ainda se essa será a resposta definitiva proveniente do STJ. De todo modo, o julgamento do REsp nº 1.841.771/MG e o raciocínio por trás do acórdão reforçam o nosso entendimento sobre o tema da decadência para a constituição do crédito de ITCD *causa mortis*, publicado em recente artigo: "*A existência de discussão judicial acerca da progressividade da alíquota de ITCD causa mortis não tem o condão de alterar a fluência do prazo decadencial. Afinal, não há comando no artigo 173, inciso I, do CTN, nem em outro dispositivo de Lei Complementar, para alterar o termo inicial do prazo decadencial, tampouco para suspender ou interromper o seu curso, do que não é exceção uma decisão que reforma decisão declaratória de inconstitucionalidade anteriormente emitida*" [2].

Afinal, o STJ parece estar concedendo a devida importância à decadência e ao prazo quinquenal, privilegiando a segurança jurídica dos contribuintes, em detrimento de outros fatores que por vezes induziam à compreensão de que o prazo ainda não havia iniciado ou estaria suspenso. Com isso, acaba-se por elevar o ônus do Fisco em efetuar o lançamento tributário no prazo legal, mesmo que para tanto tenha que firmar convênios com órgãos administrativos ou adotar as técnicas processuais disponíveis. A fluência do prazo não aguardará por nada e ninguém.

Chega-se a essa conclusão por uma razão muito simples: os prazos decadenciais para a constituição de créditos tributários não podem ser elasticados sem que haja uma escolha legislativa para tanto, vez que constituem limite ao poder administrativo de cobrar tributo (e não forma de proteger o direito do Estado de arrecadar). Como bem destacado por Humberto Ávila, *"a decadência é efeito jurídico instituído por regra infraconstitucional que marca a prevalência incondicional da segurança jurídica sobre a justiça"* [3].

[1] Nesse sentido: REsp 752.808/RJ, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJE 04/06/2007; AgInt no AREsp nº 1.376.603/PR, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 26/02/2019; AgInt no AREsp nº 150.089/SP, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Relator Ministro Sérgio Kukina, DJE 06/03/2018; REsp nº 1.668.100/SP, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJE 20/06/2017.

[2] SIMON, Pedro Fülber; DE NADAL, Victoria Werner. A decadência para a constituição do crédito de ITCD causa mortis: uma análise das implicações do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS no termo inicial e fluência do prazo decadencial. *Revista de Estudos Tributários*, v. 23, n. 135, p. 40-62, set./out. 2020, p. 61.

[3] ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 364-365.

Date Created

16/05/2021