

Artigo - Estadual - 2006/0104

**Imposto sobre Transmissão causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD):
Aspectos Polêmicos, Especialmente do Ponto de Vista Prático
Frederico Liserre Barruffini***

Elaborado em 04/2006

1. Introdução

A escassa produção doutrinária a respeito do imposto sobre a transmissão causa mortis (01) revela-se incompatível com a fertilidade de problemas que sua aplicação tem gerado na prática do Direito das Sucessões.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por objetivo, primeiramente, identificar alguns dos temas polêmicos em relação ao referido tributo, analisando-os especialmente à luz da Jurisprudência. Após, do cotejo de entendimentos não raro conflitantes nos Tribunais, pretendemos oferecer nossas sugestões.

Considerando que a instituição do imposto sobre a transmissão causa mortis compete aos Estados, muitos dos temas analisados refletem discussões semeadas, particularmente, em São Paulo, onde o autor tem atuação profissional. Todavia, pudemos observar que as diversas leis estaduais que tratam desse imposto apresentam semelhanças que fazem coincidir, aqui e acolá, os temas objeto de costumeira polêmica.

2. Competência e aspecto material da hipótese de incidência

Na atribuição constitucional de competências tributárias, o imposto causa mortis, como é usualmente tratado, está reservado aos Estados, aos quais compete sua instituição sobre "a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos" (Constituição Federal: artigo 155, I).

No Estado de São Paulo, a Lei 10.705/00, que vigora com as alterações da Lei nº 10.992/01, alargou o aspecto material da hipótese de incidência do ITCMD, que na Lei nº 9.591/66 se limitava à transmissão causa mortis de bens imóveis. Desse modo, com o advento da nova legislação, passou-se a tributar a transmissão de quaisquer bens ou direitos a eles relativos, móveis ou imóveis.

Já aqui, chama-se a atenção para o fato de que a Lei Complementar nº 5.172/66 (o Código Tributário Nacional), em seu artigo 35, trata apenas do imposto sobre a transmissão causa mortis de bens imóveis. E, com isso, pode-se indagar se as diversas leis aprovadas nos Estados-membros e no Distrito Federal, que passaram a tributar a transmissão de bens móveis, teriam deixado de observar o comando constitucional segundo o qual cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (Constituição Federal: artigo 146, III).

Quem suscita e bem responde a questão é JOSÉ ANTONIO LOPES LIMA (02), ao dizer que existe permissão constitucional expressa nesse sentido, presente no artigo 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), onde se lê:

"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."

E, ao lado desta autorização constitucional de caráter não-permanente, o autor menciona a competência concorrente suplementar dos entes federativos para legislar sobre matérias em relação às quais a União não o tenha feito (Constituição Federal: artigo 24), de modo que, sob esse prisma, não há que se falar em desobediência ao texto constitucional.

Superada esta questão e retornando ao aspecto material da hipótese de incidência na lei paulista, observa-se que o artigo 2º,

inciso I, da referida lei, prevê a incidência do ITCMD sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória, e por qualquer título sucessório, inclusive o fideicomisso (artigo 2º, § 2º), bem como sobre a legítima dos herdeiros, ainda que gravada (artigo 2º, § 3º). O artigo 3º e seus incisos veiculam outras hipóteses e o artigo 4º trata dos casos em que o falecido possuía bens fora do país, era residente ou teve processado seu inventário no exterior, cuidando o dispositivo seguinte dos casos de não incidência.

Ainda a esse respeito, se a transmissão tiver por objeto bem imóvel situado no Estado (ou direito a ele relativo), sujeita-se ao imposto causa mortis do Estado em que se encontra, mesmo que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro, no Distrito Federal ou mesmo no exterior (artigo 3º, § 1º). Se, por outro lado, tiver por objeto bem móvel (ou direito a ele relativo), a transmissão sujeita-se ao imposto do local onde se processa o inventário ou o arrolamento, ainda que o bem se encontre em outro Estado ou no Distrito Federal.

Em linhas gerais, são essas as regras introdutórias no tocante ao aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis, necessárias para que prossigamos naquilo a que o estudo se propõe.

3.Base de cálculo

3.1.Generalidades, atualização e termo 'a quo'

A base de cálculo do imposto de transmissão causa mortis é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo). Considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão, atualizado monetariamente até a data do pagamento (Lei nº 10.705/00: artigos 9º, § 1º e 15).

Nem sempre o ITCMD terá por base de cálculo o valor integral da herança (monte-mor), pois há casos em que se deverá excluir a meação do cônjuge sobrevivente ou do companheiro, que decorre do regime de bens do casamento ou da união estável (03).

Foi o que reafirmou recentemente o Superior Tribunal de Justiça, aplicando este raciocínio para afastar a incidência da taxa judiciária sobre a meação: "É certo que a taxa judiciária, em autos de processo de inventário, deve incidir sobre os bens deixados pelo de cujus. Porém, há que se excluir da incidência da taxa a meação do cônjuge supérstite, pois essa parcela não se enquadra no conceito legal de herança." (REsp nº 343.718-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19/05/2005).

Para que se determine o valor da base de cálculo, deve-se, primeiramente, calcular o valor do patrimônio transmitido à época da abertura da sucessão, convertendo-o em UFESP's. Futuramente, quanto do efetivo pagamento, multiplica-se o número de UFESP's pelo valor da unidade fiscal em vigor.

No passado, já se contestou a legalidade da atualização da base de cálculo pela UFESP, certamente porque, com frequência, esta operação provoca um aumento significativo no valor do imposto.

Todavia, hoje a questão parece superada. De fato, reconhece-se ao Estado-membro o poder autônomo de tributar, no que está compreendida a possibilidade de fixar critérios de atualização do imposto de sua competência, desde que respeitado o art. 97 do Código Tributário Nacional (ver, a esse respeito: Tribunal de Justiça de São Paulo, agravo de instrumento nº 174.915-1, 05.08.92, Relator Des. Campos Mello).

A UFESP é índice de correção monetária e, como tal, não implica majoração do tributo. Apenas representa, como se diz no jargão, a "reposição do valor aquisitivo da moeda", à falta da qual se impinge prejuízo ao Erário e, em última instância, ao próprio interesse público.

Por esta razão, o Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido, reiteradamente, a legalidade da atualização pelo índice oficial praticado no Estado-membro ou Distrito Federal, como se vê nos seguintes julgados:

"Atualização. Os Estados criam impostos e podem dispor sobre sua atualização. Legítima a aplicação da UPF/RS para cálculo do imposto de transmissão causa mortis." (STJ, 1ª Turma, REsp. nº 41.990/RS, Rel. Ministro Garcia Vieira, DJ de março de 1994, pág. 5.454)

"É legítima a criação de índice de correção fiscal pelo Estado, na mesma medida em que é legítimo ao Estado legislar sobre os seus próprios tributos." (STJ, 1ª Turma, REsp nº 39.598/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, DJ de fevereiro de 1994, p. 2.137)

Tem também entendido dessa forma o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (04), assegurando-se, contudo, que a correção monetária não seja feita pela UFESP diária (05).

O entendimento é razoável, ainda que, em muitos casos, verifiquem-se resultados extremamente desvantajosos do ponto de vista econômico em razão de sucessivas atualizações, situação que recomenda o recolhimento do imposto antes da mudança anual do valor da unidade fiscal (06).

O termo a quo da atualização da base de cálculo do imposto causa mortis é a data do óbito, quando se opera o fato gerador ou hipótese de incidência do tributo, a teor do que dispõe o artigo 15, caput, da Lei 10.705/00 e na esteira do que entendem o Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal de Justiça de São Paulo:

"A correção monetária deve ser aplicada a partir da data do óbito." (REsp nº 39.598/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Garcia Vieira, DJ de fevereiro de 1994, pág. 2.137).

"Inventário - Imposto de transmissão causa mortis - Correção devida desde o óbito e não a partir do sétimo mês do inventário." (Agravo de instrumento nº 213.547-1, Relator Walter Moraes, 08.03.94)

3.2. Valor do bem transmitido: data do óbito ou da avaliação?

Como vimos, a base de cálculo do ITCMD corresponde ao valor de mercado do bem ou direito transmitido na data da abertura da sucessão (artigo 9º, § 1º, da Lei 10.705/00), atualizado monetariamente até o pagamento.

Embora pareça tranqüila, a questão tem gerado discussão na hipótese em que o bem ou direito transmitido se submete à avaliação judicial ou administrativa (a última perante o órgão fiscal) para exata determinação de seu valor.

Para exemplificar, considere-se a sucessão causa mortis de um bem imóvel, cujo valor em regra atribuído nos inventários, pelos herdeiros, é aquele estabelecido como base de cálculo para lançamento do IPTU, fixado pela administração municipal. Neste caso, a Fazenda do Estado tem normalmente admitido, sem maiores questionamentos, o valor constante da folha de rosto do carnê referente àquele tributo. E, no mais das vezes, o órgão fazendário não tem por costume questionar o valor atribuído pelos interessados, desde que obtido com base em critério conhecido da administração.

Porém, o órgão fazendário não está adstrito àquele valor e poderá proceder à avaliação para atribuição do valor de mercado do bem na data da abertura da sucessão. No caso específico de bem imóvel, o que determina a Lei nº 10.705/00 é que o valor da base de cálculo não poderá ser inferior ao fixado para o lançamento do IPTU ou declarado para lançamento do imposto territorial rural - ITR (artigo 13).

Fato é que, para exata determinação do valor do bem ou direito transmitido, a lei assegura aos interessados (administração, cônjuge meiro, herdeiros ou legatários) a possibilidade de avaliação administrativa ou judicial do patrimônio.

Em tal hipótese, o que se tem por controvertido é se a base de cálculo do ITCMD deve corresponder ao valor do bem na data da abertura da sucessão ou na data da avaliação.

A problemática coloca-se, especialmente, em face do que dispõe a Súmula nº 113 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual o imposto de transmissão "é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação". A Lei nº 10.705/00 adotou expressamente esta orientação (via de regra favorável aos cofres públicos) ao prescrever, em seu artigo 15, que: "O valor da base de cálculo é considerado na data da abertura da sucessão, do contrato de doação ou da avaliação (...)" (destacamos)

Contudo, o que se tem defendido, a nosso ver com razão, é que o objetivo visado pela súmula, isto é, evitar distorções prejudiciais ao Fisco, encontra-se de há muito atendido mediante possibilidade de aplicação da correção monetária, posterior à consolidação daquele posicionamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim restou decidido no recurso extraordinário nº 98.589/RJ, de relatoria do Ministro Aldir Passarinho, em que se concluiu: "É que, antes, não interessava ao contribuinte pagar a Fazenda, prontamente, o imposto que era devido, mas com a correção monetária a distorção foi evitada." (STF, 2ª Turma, DJ de 11 de novembro de 1983, pág. 17.543)

No mesmo sentido, tem-se orientado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como se constata no seguinte julgado: *"Embora a Súmula 113 do STF estabeleça que o referido imposto é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação, a jurisprudência posterior daquela Corte assentou ser possível a fixação de tal momento na data da transmissão dos bens." (STJ, 2ª Turma, REsp nº 15.071/RJ, Rel. Min. José de Jesus Filho, DJ de 10 de outubro de 1994, pág. 27.141). E ainda: REsp nº 2.263/RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Armando Rolemborg, DJ de 18 de junho de 1990, pág. 5.681.*

Todavia, em que pese a existência desta corrente de interpretação, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, reunido recentemente para revisão de suas súmulas, confirmou a vigência da de nº 113.

Respeitado o entendimento da Corte, acreditamos, não obstante, que referida súmula está superada. E isso não apenas pelo fato de lei posterior à sua aprovação ter estabelecido a correção monetária suficiente para resguardar o Erário.

Também por isso. Mas principalmente porque, ao prever a instituição do ITCMD, fê-lo o constituinte, expressamente, em relação à transmissão causa mortis (art. 155, I) e este fato jurídico, por disposição também expressa da lei civil, opera-se com a abertura da sucessão, isto é, com o falecimento do autor da herança: "Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários." (Código Civil, artigo 1.784). É o conhecido direito ou princípio de *saisine*.

Ora, não há dúvidas de que os aspectos material e temporal da hipótese de incidência do referido tributo, embora não esmiuçados pela Carta Magna (até porque tal tarefa compete à lei complementar), tiveram seus contornos, por assim dizer, delineados pelo constituinte, sendo defeso à lei ultrapassá-los.

Portanto, se o aspecto material da hipótese de incidência do ITCMD é a transmissão causa mortis e esta ocorre com a abertura da sucessão, isto é, na data do óbito, é inadmissível que se queira haver como base de cálculo quantia fixada em data diversa, quando fatores externos poderão ter alterado o valor do bem desde sua efetiva transmissão.

Em síntese, portanto, o que se tem por tributável é o valor dos bens no exato momento da transmissão, não quando de eventual avaliação - assegurada ao Fisco, obviamente, a atualização monetária até a data do pagamento.

Para concluir, imagine-se sucessão aberta em janeiro do ano de 2002, tendo por objeto um bem imóvel. Os herdeiros pretendem, em 2005, efetuar o pagamento do imposto de transmissão e a Fazenda resolve requerer a avaliação do bem. A rigor, deve-se calcular o valor que o imóvel possuía na data da abertura da sucessão, atualizando-o segundo o índice de correção estadual.

Neste mesmo caso hipotético, imaginemos que, um mês após a abertura da sucessão, referido imóvel tenha experimentado valorização de 50% por conta de uma obra pública realizada em seu entorno ou por qualquer outro motivo. Em 2005, os herdeiros pretendem, igualmente, efetuar o pagamento do ITCMD, procedendo à avaliação. Na linha de raciocínio desenvolvida, dita avaliação não deverá considerar a valorização havida, pois posterior à data da abertura da sucessão.

3.3. Repetição da avaliação para arbitramento da base de cálculo

O Código de Processo Civil, em seu artigo 1.010, I e II, admite a repetição da avaliação dos bens transmitidos caso a primeira esteja "viciada por erro ou dolo do perito" ou "quando se verificar, posteriormente à avaliação, que os bens apresentam defeito que lhes diminui o valor".

Interpretando o dispositivo, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido no sentido de ser "cabível a realização da nova avaliação dos bens inventariados, para cálculo do pagamento do imposto causa mortis, se os valores tributáveis já se encontram defasados." (REsp nº 14.880/MG, 1ª Turma, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 19 junho de 1995, pág. 18.636 - destacamos).

Também em São Paulo, o Tribunal de Justiça reconheceu tal possibilidade: "A avaliação para efeito de partilha deve ser renovada se, pelo decurso de longo tempo, tiver ocorrido grande alteração dos valores atribuídos inicialmente aos bens" (RTJ 110/416, in Código de Processo Civil e legislação processual em vigor, Theotonio Negrão, pág. 978, nota 1 ao artigo 1.010.)

Data venia, não é este o sentido a ser empregado ao artigo 1.010, II, da lei processual.

Com efeito, ao contrário do que tem entendido majoritariamente o Superior Tribunal de Justiça, o Código de Processo Civil, ao prever a hipótese de repetição da avaliação, não inclui na dicção do dispositivo a possibilidade de que tal providência seja adotada em razão da defasagem dos valores já apurados, o que nada tem a ver com a verificação, posterior à avaliação, de que os bens "apresentam defeito que lhes diminui o valor" (esta é a redação da lei).

E não é só. O defeito a que se refere a lei - e que dá ensejo à possibilidade de nova avaliação - é aquele que, embora já existente ao tempo daquela, foi por qualquer motivo negligenciado e deixou de incorporar o valor final atribuído ao bem. Portanto, não se trata de defeito surgido posteriormente à avaliação. E isso por uma única razão: como já dissemos, para fins de arbitramento da base de cálculo do ITCMD, deve-se considerar o valor do bem à data da abertura da sucessão, de forma que quaisquer circunstâncias que lhe alterem o valor, se posteriores a tal data, não se lhe incorporarão.

Assim, a nosso ver, a repetição da avaliação, na hipótese do artigo 1.010, II, do Código de Processo Civil, é cabível somente nos casos em que a primeira avaliação desconsiderou circunstância que altere significativamente o valor do bem. E tal

circunstância poderá ser um defeito que lhe diminua o valor, como diz expressamente o Código, ou uma qualidade que lho aumente, à qual a lei não se refere de maneira expressa, mas que se extrai da intenção do legislador.

O problema da defasagem dos valores pelo decurso do tempo, utilizado como argumento para a repetição da avaliação, resolve-se com sua atualização pelo índice oficial de correção monetária (em São Paulo, a UFESP).

Embora seja aquele o posicionamento majoritário do Superior Tribunal de Justiça, a própria Corte já reconheceu o contrário ao afirmar que "(...) basta a aplicação de correção monetária ao valor apurado na avaliação" (RSTJ 99/248) e "Inocorrendo as hipóteses previstas no CPC, art. 1.010, a avaliação dos bens imóveis de espólio não será repetida" (RSTJ 127/218).

3.4. Abatimento de dívidas

Outra questão freqüentemente objeto de dúvidas diz respeito ao abatimento ou não de determinadas dívidas para que se determine a base de cálculo do imposto sobre a transmissão causa mortis. Trata-se, por exemplo, das dívidas deixadas pelo falecido e, especialmente, das despesas funerárias e dos custos com a contratação de advogado pelo inventariante.

Em síntese, diverge-se acerca da titularidade de tais dívidas, isto é, se pertencem ao espólio e, portanto, devem ser abatidas, ou se são encargos exclusivos dos herdeiros e não devem ser descontadas.

Embora a lei paulista seja clara ao vedar, para este fim, o abatimento de quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, bem como as do espólio (Lei nº 10.705/00: artigo 12), a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite o abatimento de despesas com a contratação de advogado pelo inventariante, além das funerárias (07).

A respeito das despesas com a contratação de advogados, o mesmo Supremo Tribunal Federal editou a súmula 115, segundo a qual: "Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o Imposto de Transmissão Causa Mortis", posicionamento que se mostra ponderado diante do fato de que os herdeiros se vêem obrigados à contratação do profissional para a solução do inventário.

Ressalte-se que, em sentido contrário, EUCLIDES DE OLIVEIRA e SEBASTIÃO AMORIM defendem o seguinte entendimento

"(...) relativamente às despesas do processo e honorários advocatícios, em que pese o enunciado da súmula 115, prevalece o entendimento de que não se enquadram como dívida da herança, e sim como encargos de responsabilidade pro rata do viúvo-meeiro e dos sucessores, por isso não dedutíveis para efeito da apuração da herança líquida tributável." (08)

3.5. Compromisso de compra e venda

A Lei nº 10.705/00 nada diz, em específico, a respeito da base de cálculo do ITCMD quando a sucessão recai sobre bem imóvel comprometido à venda. A solução, que é intuitiva, coube à jurisprudência.

Dessa forma, se o imóvel foi comprometido à venda pelo autor da herança, o imposto deve incidir apenas sobre o valor ainda não quitado pelo compromissário comprador, isto é, sobre a quantia a ser transmitida aos herdeiros; por outro lado, se o bem é de terceiro e foi comprometido à venda ao de cujus, o ITCMD incidirá apenas sobre as parcelas já pagas até a data do óbito.

Tal entendimento restou sufragado no verbete da Súmula nº 590 do Supremo Tribunal Federal, verbis: "Calcula-se o imposto de transmissão 'causa mortis' sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor."

4. Isenção

4.1. Breves comentários ao artigo 6º, I, a, da Lei 10.705/00

O artigo 6º, I, "a", da Lei nº 10.705, isenta do imposto causa mortis a transmissão "de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel".

Também este dispositivo tem criado alguma polêmica porque são freqüentes os casos em que um ou mais familiares beneficiados não residem no imóvel transmitido. Caso típico, que escapa, em tese, do alcance da isenção, é o da viúva cujos

filhos casaram-se, constituíram suas famílias e, portanto, não residem mais com a mãe.

Como visto, a lei exige (a) que o valor do imóvel não ultrapasse 5.000 UFESPs; (b) que os familiares beneficiados nele residam e (c) que não tenham outro imóvel.

Portanto, se interpretado literalmente e aplicado com igual rigor pelos Tribunais, o dispositivo terá sua eficácia social bastante reduzida.

Ao tratarem do assunto, EUCLIDES DE OLIVEIRA e SEBASTIÃO AMORIM sustentam que, por esta exegese literal, poder-se-ia chegar ao absurdo de excluir a isenção do imposto ou de aplicá-la somente aos herdeiros residentes no imóvel transmitido.

Por isso, defendem a "prevalência de uma interpretação mais ampla e de acordo com a mens legis, que se direciona em aliviar a carga tributária dos sucessores em atendimento à natureza residencial do imóvel deixado à família do falecido, bastando que seja ocupado por qualquer um dos familiares que estejam na ordem da sucessão hereditária." (09) E concluem: *"Outro aspecto duvidoso no texto da nova lei diz com o requisito de os sucessores não possuírem outro imóvel. E se, havendo dois ou mais herdeiros, um deles não possui mas os outros forem titulares de outro imóvel? A isenção caberia, com certeza, para o herdeiro sem outro bem, mas poderia ser negada com relação aos demais. Seria preciso que a lei explicitasse, nesse caso, a forma de cobrança proporcional do tributo. Como não o fez, entende-se que a isenção subsiste, bastando que um dos familiares beneficiados, residentes no imóvel, não tenha outro bem dessa natureza."*

Respeitada a solução proposta, fundada na orientação interpretativa teleológica (a lei deve atender aos fins sociais a que se destina), observa-se que o Código Tributário Nacional aponta para caminho diverso ao estabelecer, em seu artigo 111, II, que a legislação tributária relativa a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Portanto, propomos solução intermediária, que concilie, tanto quanto possível, esse dois valores. Na hipótese de que se trata, não será imprescindível que todos os herdeiros residam no imóvel transmitido. De fato, seria demais. Porém, é razoável a exigência de que aqueles que nele não habitarem não sejam proprietários de bem imóvel e, da mesma forma, aqueles que residirem no imóvel, não possuam outro.

Caso um dos herdeiros beneficiados seja proprietário de imóvel e os outros não, pode-se até admitir a cobrança proporcional do imposto, excluídos da base de cálculo os quinhões dos herdeiros contemplados pela isenção. Esta solução, embora não conste expressamente da lei, parece-nos mais consentânea com a interpretação da norma tributária.

Ainda a respeito do dispositivo acima mencionado, outra tormentosa questão tem sido colocada, qual seja, se se aplica a isenção nele prevista na hipótese de transmissão da nua propriedade ou parte ideal de determinado bem imóvel e considerando que o valor transmitido não ultrapasse o limite de 5.000 UFESPs, embora o valor venal do imóvel seja superior a esse patamar.

Em atentado à lógica, a Fazenda do Estado de São Paulo vem defendendo que, em tais hipóteses, deve-se considerar o valor total do imóvel para fins de reconhecimento da isenção, não o valor correspondente à parte ideal ou à nua-propriedade. (10) Esse raciocínio, data venia equivocado, não leva em consideração o valor efetivamente transmitido para fins de reconhecimento da isenção e, por isso mesmo, já foi afastado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, que decidiu:

"Não existem elementos para definição a respeito da isenção prevista no art. 6º da Lei Estadual 10.705/00 com a redação da Lei Estadual 10.992/01 - Dizendo esse dispositivo que a isenção é sobre a transmissão e sendo a transmissão apenas da "metade" do bem do "de cujus", não há de se considerar a totalidade do imóvel para nada". (Agravo de instrumento nº 322852/4/0, Relator Silvio Marques Neto).

4.2.Reconhecimento da isenção

A Lei 10.705/00 prevê procedimento no âmbito administrativo para arbitramento da base de cálculo do ITCMD na hipótese de não concordância da Fazenda com o valor declarado ou atribuído ao bem ou direito do espólio (artigo 11).

Referido procedimento é tratado, em nosso Estado, pelo chamado Regulamento do Imposto de transmissão causa mortis, aprovado pelo Decreto nº 46.655/02 (artigos 18 e seguintes). Também prevê a lei que eventual isenção será reconhecida pela Secretaria da Fazenda nos autos do procedimento administrativo instaurado (art. 8º do Regulamento).

A previsão do reconhecimento administrativo da isenção não afasta, obviamente, a possibilidade de o fazer o juiz com fundamento no que dispõe o art. 1.013, § 2º, do Código de Processo Civil. Portanto, deixando a Fazenda de reconhecer isenção de que o contribuinte se julga legítimo beneficiário, poderá este requerer ao órgão jurisdicional que a declare, até

mesmo como corolário do princípio da inafastabilidade da jurisdição (Constituição Federal: artigo 5º, XXXV).

Esse vem sendo o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (11), que chegou a admitir, inclusive, o reconhecimento da isenção pelo fato de o herdeiro ser beneficiário da assistência judiciária gratuita (STJ, 2ª Turma, REsp. nº 238.161/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ de 09 de outubro de 2000, p. 133).

Respeitada a posição daquela Corte, parece-nos que, no caso específico acima citado, foi-se além daquilo que ao Judiciário era permitido reconhecer. Vejamos o porquê.

O acórdão proferido no mencionado Recurso Especial (nº 238.161/SP) está assim ementado:

"Cabe ao juiz do inventário, à vista da situação dos herdeiros, miseráveis na forma da lei, por isto ao apanágio da Justiça Gratuita, declará-los isentos do pagamento do imposto de transmissão causa mortis. 2. Providência que independe de burocrático requerimento na esfera administrativa para o reconhecimento judicial".

Na fundamentação de seu voto, a i. Relatora, Ministra Eliana Calmon considerou vulnerado o artigo 179 do Código Tributário Nacional, onde se lê: "A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão."

Contudo, não se tratava, na espécie, de isenção de caráter geral, de modo que seu reconhecimento deveria ser feito necessariamente perante a autoridade administrativa competente.

A propósito, é nesse sentido que havia julgado o Tribunal local, com a seguinte ementa:

"Inventário - imposto causa mortis - concessão de Justiça Gratuita não isenta o beneficiário do seu pagamento - Salvo isenção de caráter geral, que pode ser reconhecida pelo Magistrado, que não é a hipótese dos autos, apenas a autoridade administrativa é que pode concedê-la no caso particular do agravante".

5. Prazo para recolhimento do imposto: o polêmico artigo 17 da Lei 10.705/00

Estabelece a Lei 10.705/00, em seu artigo 17, caput, que o imposto de transmissão causa mortis deve ser pago no prazo de até 30 (trinta) dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento.

O parágrafo 1º, in fine, do mesmo dispositivo, estabelece, por sua vez, que o prazo de recolhimento do imposto não poderá ser superior a 180 (cento e oitenta) dias da abertura da sucessão, sob pena de sujeitar-se o débito à taxa de juros prevista no artigo 20, acrescido das penalidades cabíveis, ressalvado, por motivo justo, o caso de dilação desse prazo pela autoridade judicial.

Como se constata, há casos em que a homologação do cálculo pelo juiz ocorre após os 180 dias previstos no parágrafo primeiro. Resta saber, portanto, como harmonizar tais prazos.

O problema, que não é recente, merece ser enfrentado de forma a não prejudicar o contribuinte que tenha agido com diligência. Assim, esgotado o prazo de 180 dias e não realizado o cálculo do imposto por motivos que lhe são alheios, há que se lhe conceder a dilação de prazo prevista no parágrafo 1º, in fine, com o acolhimento do justo motivo lá previsto.

Poder-se-ia indagar quais hipóteses configurariam o denominado justo motivo. São inúmeras. Exemplificativamente: greve dos servidores do Judiciário, desaparecimento dos autos, descumprimento de prazos pelo juiz ou por seus auxiliares (Escrivão, Contadoria etc.), desídia dos mesmos no cumprimento dos atos processuais, entre tantas outras razões, velhas conhecidas daqueles que militam na área.

Além disso, a interpretação do dispositivo há de ser feita à luz da Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual "O imposto de transmissão 'causa mortis' não é exigível antes da homologação do cálculo". Com isso, sendo a homologação conditio sine qua non para a exigibilidade do crédito tributário pelo Fisco, não faz sentido que, antes de implementada tal condição, passem a incidir juros e multa.

É certo que, em nosso Estado, a discussão parece contemporizada após o advento das inovações introduzidas pelo Decreto nº 46.655/02 (artigo 21, II), que aprovou o "Regulamento do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos", e pela Portaria nº 15/03 do Conselho de Administração Tributária (CAT), que disciplina o cumprimento das chamadas "obrigações acessórias" ao procedimento de recolhimento do ITCMD.

Referidas normas instituíram o procedimento administrativo para apuração e recolhimento do imposto de transmissão, de tal forma que o inventariante, tão logo nomeado, deverá apresentar ao órgão fazendário as informações necessárias ao arbitramento da base de cálculo do imposto, estando autorizado a realizar o recolhimento imediatamente, mediante emissão

de guia na internet. A atual sistemática reduz o problema relacionado ao cumprimento do mencionado prazo de 180 dias.

6.Recolhimento do imposto e expedição de alvarás

O Código de Processo Civil, em seu artigo 1.031, § 2º, estabelece que a expedição de alvarás para alienação de bens do espólio está sujeita "à comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos."

Contudo, são comuns as hipóteses em que os beneficiários da herança não dispõem de recursos para arcar com o custo do imposto de transmissão.

Com o passar do tempo, as dívidas fiscais vão aumentando por conta da atualização do valor do imposto causa mortis e do vencimento periódico de outros tributos, que passam a onerar exponencialmente o patrimônio (como o IPTU, no caso de imóvel; e o IPVA, quando se trata de veículo automotor). A herança, que parecia ser solução, torna-se um enorme problema. Em situações dessa ordem, nas quais ficar demonstrada nos autos a falta de disponibilidade de recursos para pagamento do imposto, é de se admitir, sempre com a necessária cautela, a venda de determinado bem antes do recolhimento. Obviamente, o magistrado deverá sempre exigir a prestação de contas (Código de Processo Civil: artigo 991, VII) e o concomitante pagamento do ITCMD, tão logo efetivada a transferência e pago o preço.

No julgamento do agravo de instrumento nº 118.277-4, sendo Relator o então Desembargador Antonio Cezar Peluso, decidiu a 2ª Câmara de Direito Privado do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que o comando do referido dispositivo legal (CPC: artigo 1.031, § 2º) não é absoluto (12), havendo casos em que se poderá autorizar a alienação de bens antes do pagamento do ITCMD.

Ressalte-se, porém, que o recolhimento deve ser feito sempre antes da sentença de partilha (Código de Processo Civil: artigo 1.026), de forma que a admissão da quitação quando do registro do formal configura mera (e rara) liberalidade, cuja inobservância não viola direito (13).

7.À guisa de conclusão

Foge de nosso objetivo e alcance esgotar todas as questões que o tema tem suscitado. Também não nos propusemos a desenvolver um estudo de bases teóricas jurídico-tributárias.

Esperamos, apenas, ter tratado de alguns pontos que, na prática forense, vêm se mostrando especialmente intrincados e desafiadores, gerando, no mais das vezes e à falta de maior compreensão dos órgãos fazendários, incidentes que só fazem arrastar o desfecho já moroso dos processos judiciais

Referências bibliográficas

AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. Inventários e partilhas. 18ª edição, São Paulo: Leud.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre transmissão causa mortis e Doação - ITCMD. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

LIMA, José Antonio Farah Lopes de. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação: regra-matriz e aspectos controversos. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 87, Malheiros.

MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

NEGRÃO, Theotonio. Código de Processo Civil e legislação processual em vigor. 36ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2004.

Notas

(01) Embora as doações estejam também compreendidas na hipótese de incidência do tributo objeto de nosso estudo, não as abordaremos no presente trabalho.

(02) Imposto sobre transmissão causa mortis e doação: regra-matriz e aspectos controversos, in "Revista de Direito Tributário", nº 87, pág. 268.

(03) AMORIM, Sebastião et al. Inventários e partilhas, 18ª edição, São Paulo: Leud, pág. 399.

(04) Agravo de instrumento nº 243.199-1, Relator Benini Cabral, v.u., 22.03.95; Apelação cível nº 179505, Relator Silveira Paulilo, 15/09/92.

(05) Agravo de instrumento nº 229.766-1, Relator Gonzaga Franceschini, 09.08.94.

(06) A propósito, há previsão, na legislação do Estado de São Paulo, de desconto de 5% sobre o valor do tributo caso o pagamento seja feito no prazo de 90 dias da data óbito (artigo 17, § 2º, da Lei 10.705/01 c/c artigo 31, § 1º, item 2, do Regulamento do ITCMD, aprovado pelo Decreto nº 46.655/02).

(07) Confira-se, nesse sentido: "(...) o imposto causa mortis incide sobre o montante líquido da herança, sendo lícito abater do cálculo as despesas funerárias previstas no artigo 1.797 do Código Civil" (STF, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 7 de agosto de 1987, pág. 15.436).

(08) Ob. cit., pág. 421.

(09) Ob. cit., pág. 409.

(10) O valor da nua-propriedade correspondente a 2/3 do valor do bem, conforme artigo 9º, § 2º, "4", da Lei nº 10.705/01.

(11) Nesse sentido: REsp nº 114.461/RJ, 4ª Turma, v.u., Rel. Ministro Ruy Rosado de Aguiar, j. 09.06.1997; REsp nº 11.156/RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Pereira, j. 15.10.1998; REsp nº 111.566/RJ, 1ª Turma, m.v., Rel. Ministro Luiz Pereira, j. 15.10.1998).

(12) "INVENTÁRIO - Alvará - Expedição antes do pagamento do imposto - Deferimento - Conveniência demonstrada - Patrimônio do espólio que garante o crédito fiscal - Provimento ao recurso - Inteligência do artigo 1.031, § 2º do Código de Processo Civil. O artigo 1.031, § 2º do Código de Processo Civil, não proíbe de maneira absoluta, expedição de alvará antes do pagamento do imposto de transmissão mortis causa, sobretudo quando esteja esse garantido por outros bens do espólio." (j. 21.12.99 - V.U.)

(13) RTJE 135/204, in "Código de Processo Civil e legislação processual em vigor", Thetônio Negrão, 31ª Edição, 2000, pág. 875

Nota:

Frederico Liserre Barruffini

\$this->htmlfable('

Texto publicado originalmente no Jus Navigandi (www.jus.com.br), reproduzido mediante permissão expressa do site e de seu autor. ');
