

Termo inicial do prazo decadencial para constituição de crédito do imposto de transmissão de doação (itcmd) de bem móvel: tema repetitivo 1048 compreendido à luz dos Leading Cases (resp 1.841.798 e resp 1.841.771 do Superior Tribunal de Justiça)

Evandro Kappes

Graduou-se em Direito, na Faculdade São Francisco de Barreiras (FASB), em 2010. É pós-graduado em Direito Registral Imobiliário. Desde 2010 é servidor público, tendo ocupado o cargo de técnico do seguro social no Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e Analista Judiciário - Área Judiciária no Tribunal Regional Federal da 1ª Região. A partir de 2015 passou a exercer o cargo de Defensor Público no Estado do Tocantins. Desde 2018 ocupa o cargo de Procurador do Estado da Bahia.

DOI: 10.47573/aya.5379.2.102.28

RESUMO

É pueril afirmar que o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários ocorre na data da intimação do lançamento ao sujeito passivo. De regra, a Fazenda Pública dispõe de 5 anos para constituir o crédito tributário, através do lançamento, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o tributo poderia ser exigido, como definido no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. E, o marco inicial para a contagem do prazo para a extinção do direito da autoridade tributária constituir o crédito tributário é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o Fisco poderia tomar conhecimento das informações necessárias ao lançamento. Ocorre que a questão não se parece tão simples como se desenha em primeira análise. Isso porque, na extração de sentido do termo “poderia ter conhecimento”, o hermeuta pode chegar a suas conclusões diversas e, por muito tempo, a Administração Tributária Estadual de diversos entes, órgão responsável pela constituição dos créditos do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) entendia que diante da ausência de declaração do fato jurídico tributário não se deflagraria o início do prazo para lançamento relativamente às doações; e, de outro lado, a tese dos contribuintes foi construída sob o fundamento de que uma vez concretizado o fato gerador já teria surgido a obrigação tributária, de sorte que, omitindo-se a declaração do fato, o Fisco tem possibilidade de promover o lançamento de ofício, não dependendo de qualquer providência do contribuinte.

Palavras-chave: imposto de transmissão causa mortis e doação. decadência tributária. termo inicial. tema repetitivo 1048.

ABSTRACT

It is puerile to say that the statute of limitations for the constitution of tax credits occurs on the date of the subpoena of the assessment to the taxable person. As a rule, the Public Treasury has 5 years to establish the tax credit, through the assessment, counted from the first day of the year following the one in which the tax could be demanded, as defined in art. 173, item I, of the National Tax Code. And, the starting point for counting the deadline for the extinction of the tax authority's right to constitute the tax credit is the first day of the year subsequent to the one in which the Tax Authorities could become aware of the information necessary for the assessment. It turns out that the issue does not seem as simple as it appears at first glance. This is because, in extracting the meaning of the term “could have knowledge”, the hermetic can reach his different conclusions and, for a long time, the State Tax Administration of several entities, the body responsible for the constitution of tax credits for the Causa Mortis and Transmission Tax Donation (ITCMD) understood that in the absence of a declaration of the tax legal fact, the beginning of the period for launching donations would not be triggered; and, on the other hand, the taxpayers' thesis was built on the basis that once the taxable event had materialized, the tax obligation would already have arisen, so that, omitting the declaration of the fact, the Tax Authorities have the possibility of promoting the assessment ex officio, not depending on any action by the taxpayer.

Keywords: transmission tax causa mortis and donation; tax decay; initial term; repetitive theme 1048.

INTRODUÇÃO

O objeto do direito tributário, indene de dúvidas, é o estudo do direito tributário positivo, de sorte que o instituto central é o estudo do tributo. Razão disso, ainda que para se tratar da extinção deste, não se deslembrando que a decadência tributária é causa de extinção do crédito tributário, conforme art. 151, III, do Código Tributário Nacional (CTN), tem-se por medida profícua esquadriñar caracteres essenciais da espécie tributária que permitam compreender os aspectos materiais, circunstância indicativa da espécie de lançamento aplicada ao imposto.

Sem pretensão de esgotar a regra-matriz de incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é importante gizar que a controvérsia sobre esta espécie tributária já se inicia pela dificuldade de se encontrar entendimentos uniformes entre os Estados. As divergências já se iniciam a partir do próprio nomen juris dado a este, existindo registro de que seja abreviado como ITCD, ITCMD, ITD e ICD (MEIRELLES; PETITINGA, 2018).

Registre-se, por necessário, que por ser mais usual a sigla ITCMD e refletir as letras capitulares do nome do imposto será a adotada no presente trabalho.

Há que se ver que a Constituição da Consolidação do Regime Militar do Brasil, de 1967, previa o ITBI estadual, que tinha por fato gerador a transferência de quaisquer bens imóveis, fosse por doação ou em razão de falecimento. Em 1988, com a promulgação da Constituição Federal vigente até os dias atuais, o fato gerador foi desmembrado: as transmissões onerosas de bens móveis passaram ao campo de incidência do Imposto de Transferência *Inter Vivos* (ITIV), de competência dos Municípios, e, as transmissões gratuitas, de bens móveis ou imóveis, ficou sob o campo de incidência do ITCMD.

Bem de ver que os entes federativos estaduais apenas em 1988 tiveram estabelecida a competência tributária para instituir imposto sobre doações de bens móveis e até a presente data não foi editada Lei Complementar que veicule normas gerais sobre o imposto. O CTN foi promulgado antes da existência do ITCMD, de molde que, diante da omissão da União, muitas controvérsias sobre o tributo tomam assento na jurisprudência nacional.

O aspecto material do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação é previsto na Constituição Federal de 1988 nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

A hipótese de incidência é uma só: a transferência de bens e direitos. A mudança de titularidade pode ter como fonte um fato da vida, que é a morte do titular dos bens, ou a doação, que é ato gracioso baseado na vontade daquele que a promove.

Assim, já se tem por importante que o imposto tem interrelação muito próxima com institutos e conceitos civis, mormente com os relacionados a sucessões, atos e contratos jurídicos e direito das obrigações. A autoridade fiscal trabalhará continuamente com institutos que desbordam os lindes do direito tributário até de maneira mais intensa do que ocorre na interpretação do fato gerador de outros tributos.

Isto, pois, em razão de que o Direito Tributário deve seguir as definições do direito priva-

do, conforme determina o CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Voltando-se ao lançamento do tributo, observa-se que a sistemática depende das informações prestadas pelo próprio sujeito passivo. De acordo com o art. 147 do CTN tem a seguinte definição: “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Tal modalidade de lançamento exige atividade do particular, de molde que, ainda que seja possível que o valor do tributo seja apurado pelo contribuinte ele deve ser validado, antecipadamente, pela autoridade competente. O elemento distintivo, portanto, é que as informações acerca da matéria de fato da obrigação tributária tornam o lançamento misto.

Fixadas as premissas iniciais – e apenas as mais importantes para o presente trabalho – cumpre ver que a decadência tributária é causa de extinção do crédito tributário, portanto, intrinsecamente ligada ao lançamento, posto que este é o elemento nuclear para que o crédito possa ser ajuizado, dentro do lustro prescricional, acaso inadimplido.

Não há dúvidas de que o prazo decadencial é de 05 (cinco) anos, contudo, no que concerne ao termo de início para a contagem há intensa controvérsia doutrinária, eis que, no CTN existem regras que levam em consideração aspectos fáticos e jurídicos do específico fato imponível, exemplificativamente: se o sujeito passivo incorreu em erro dolo ou simulação; se a administração tributária praticou ato tendente ao lançamento do tributo; se o fato jurídico foi declarado ou não ao fisco.

Descortina-se sob esse viés, que o tema é deveras importante para o operador do direito, mas não é o objetivo do presente trabalho, que visa expor a compreensão acerca da expressão “poderia ter lançado”, quando o fisco tem que promover o lançamento direto/de ofício do tributo, quando o contribuinte não declara a ocorrência do fato imponível.

Precede-se, para fechamento de entendimento, que no âmbito do direito vindica análise a filosofia da linguagem, não apenas como um resultado, mas com um processo em que o signo é construído a partir da pré-compreensão de que a imprecisão linguística e polissemia da língua não permite aprioristicamente descartar resultados interpretativos como absolutamente nulos ou equivocados.

Justamente por isso, em relação ao início do termo inicial da decadência do ITCMD relativamente à doações de bens móveis a controvérsia interpretativa foi solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema Repetitivo 1048, não se podendo, contudo, impor a pecha de indulgente a interpretação efetuada pelos fiscos estaduais, no sentido de que o termo inicial não teria início na data do fato gerador omitido, tanto assim, que a questão preencheu requisitos para ser tratada sob a sistemática dos recursos repetitivos, do que se assenta, ainda que indiciariamente, que havia uma profusão de interpretações.

Após diatribes entre teses e suas antíteses temperadas em caudalosos argumentos tanto para um lado, quanto para o outro, sagrou-se acolhida a tese dos contribuintes no Superior

Tribunal de Justiça, que fixou tese no tema repetitivo 1048. Em razão do qualificado debate, é assaz importante historiar o contexto para que, ao fim, em extensão e profundidade o que decidiu o STJ.

Certo é que o STJ compreendeu que não é juridicamente relevante para fins de contagem do prazo decadencial o conhecimento pelo fisco do fato gerador, mas a data de sua efetiva ocorrência, ainda que ausente qualquer declaração.

Poder-se-ia objetar qual a necessidade de empreender pesquisa jurisprudencial e bibliográfica acerca de tema que se encontra, agora, pacificado. A resposta a este válido questionamento reside na identificação de que os argumentos do fisco podem ser ponderados em eventual mudança do sistema jurídico tributário de *lege ferenda*, com adequação da redação do CTN ou, senão, fixar que as contendas foram válidas e decorrem da profusão de enunciados linguísticos que contém ruídos, também circunstância que recomenda (re)pensar sobre os termos utilizados pela legislação tributária.

TESE DO FISCO: INTERPRETAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA ACERCA DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL EM RELAÇÃO AO ITCMD DECORRENTE DE DOAÇÕES INTER VIVOS

É lugar comum afirmar que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é a data de intimação do sujeito passivo. Neste sentido, há que se considerar que, efetivamente, o lançamento tributário apenas se concretiza com a notificação válida do sujeito passivo, e não a lavratura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal, pura e simplesmente.

Repise-se, neste contexto, considerando que o lançamento tributário apenas se aperfeiçoa com a notificação válida do sujeito passivo e não com a simples lavratura do auto de infração, sob pena de configurada a decadência do crédito tributário.

De regra, a Fazenda Pública dispõe de 5 anos para constituir o crédito tributário, através do lançamento, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o tributo poderia ser exigido, como definido no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Portanto, o marco inicial para a contagem do prazo para a extinção do direito da autoridade tributária constituir o crédito tributário é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o Fisco poderia tomar conhecimento das informações necessárias ao lançamento.

Ocorre que a questão não se parece tão simples como se desenha em primeira análise. Senão vejamos.

A questão perpassa a fixação de processo hermenêutico – do qual deve ser extraída a correspondente interpretação – sobre o que se entende acerca de “poderia ter conhecimento”.

Tecnicamente, a hermenêutica serve à concretização das normas. O homem, em sua existência inteira, está de forma (in)consciente em estado intermitente de interpretação, buscando o conhecimento sobre os fatos da vida. Por isso, se buscou desenvolver a hermenêutica, que é a parte das ciências humanas que regem o ato de interpretar. A interpretação, portanto, é apenas um conseqüente, um resultado da hermenêutica, que detém princípios e métodos específicos.

A hermenêutica, ainda que não acarrete consenso indene a dúvidas quantos aos seus resultados, expressos na interpretação, tem ferramental necessário, predeterminados e fundamentados, para a extração de sentido de normas jurídicas aplicáveis a um caso concreto.

Ainda nessa levada, é importante complementar que toda disposição normativa deve ser interpretada, conforme afirma o Ministro do Supremo Tribunal Federal, na passagem:

“toda norma jurídica e, ipso facto, toda norma constitucional, precisa ser interpretada. Interpretam-se todas as leis, sejam claras ou obscuras, pois não se deve confundir a interpretação com a dificuldade de interpretação.” (BARROSO, 2009)

Diante destas premissas calha perquirir quando, afinal, a Administração Tributária poderia ter conhecimento de um fato ocorrido nos meandros da intimidade dos sujeitos passivos, não materializados em qualquer instrumento público?

O verbo poderia, devidamente conjugado, é indicativo e futuro do pretérito. Tal tempo verbal pode fazer referência a algo que poderia ter acontecido posteriormente a uma situação no passado.

Ainda com olhos voltados para o tempo verbal e a gramática da língua portuguesa, o resultado interpretativo não se desenha clarividente. Decerto, é um elemento a ser considerado, mas não é suficiente.

Do processo acima não advém à certeza de como o Fisco poderia por que meios ter acesso a notícia da existência do fato juridicamente relevante. Até onde os poderes administrativos atribuídos ao fisco permitem invadir a intimidade dos administrados, violando seu sigilo bancário e fiscal para colher informações sobre fatos tributáveis?

Somente se pode se existentes ferramentas e possibilidade para tanto, em primeira análise.

No lançamento por declaração – como é o caso do ITCMD – o sujeito passivo presta informações sobre a matéria fática ao Fisco que, por sua vez, apura o montante do imposto devido. Vale dizer que o sujeito passivo apresenta uma declaração com as informações necessárias ao lançamento tributário e oferece ao Fisco, que de posse dessa declaração promove o lançamento indicando o valor do tributo devido.

Nesta situação, embora a doação ocorra, é possível que somente depois, ou muito depois, o Fisco tome conhecimento da existência do fato, por meio de declaração do próprio sujeito passivo ou comunicação do fato por qualquer outro meio.

Ou seja, em muitos casos apenas muito depois de fato concretizado é que a fazenda toma ciência do fato, e a partir daí pode promover o lançamento, com início do termo decadência, nos termos da disposição do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, no sentido de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso de pagamento parcial do imposto devido, a solução é um tanto diferente, devendo ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN, mas inaplicável ao presente estudo, vez que o eixo da análise tem por pressuposto à ausência de declaração.

Neste processo hermenêutico desenvolvido acima, a conclusão a que se chega, por-

tanto, é no sentido de que se o Fisco Estadual não pode(ria) ter acesso à informação do fato, o prazo decadencial não tem início. Cediço é, não obstante a pueril conclusão, que a sua aplicação causaria uma grande instabilidade nas relações entre os particulares, que poderiam se ver diante de tributação de fatos ocorridos há muitos anos, ou, quiçá, décadas. Haveria, então, insegurança jurídica nas relações, decerto.

Por isso, é preciso ponderar com mais vagar este primeiro ponto de chegada.

Justamente por isso, é preciso revolver a jurisprudência pátria. O Superior Tribunal de Justiça, a quem cabe a última palavra sobre a matéria, por ser o CTN uma lei federal – que fixou o prazo decadencial de tributos –, editou a Súmula 555, que tem a redação seguinte:

Súmula 555 - Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Tal súmula, entretanto, aborda os tributos a serem lançados por declaração, mas não permite a conclusão sobre o termo de início da contagem do prazo de decadência quanto ao termo “poderia”.

Razão disso, advém necessidade de se analisar os precedentes que fundamentaram a edição do entendimento sumulado. Concluída a missiva, da leitura dos precedentes a questão também não é esclarecida.

Afinal, a simples ocorrência do fato gerador deflagra o início do prazo decadencial, ou somente a comunicação ao fisco de que ocorreu a doação?

Aqui, cabe fazer uma analogia. Vejamos.

No caso de ITD-causa mortis, também lançado a partir de declaração do sujeito passivo, é certo que em muitas ocasiões o contribuinte só dá início a abertura do processo de inventário após muitos anos. Assim, o prazo para lançamento do tributo já teria caducado quando do início do inventário, restando necessário observar, neste caso, que o próprio óbito já era de conhecimento do Fisco Estadual, eis que, de regra, se promove o Registro Público do Óbito no Cartório de Registro Civil de Pessoas Naturais.

Diante dessa situação, o STJ firmou o entendimento de que o prazo decadencial somente começa a correr na data da homologação da partilha. O STF, por sua vez, também apreciando a questão, sumulou o entendimento na Súmula 114 nos seguintes termos:

Súmula 114/STF - O imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo.

Importa observar que, antes da referida homologação do cálculo, não é possível identificar os aspectos pessoal, quantitativo e material. Antes da partilha não é possível o lançamento.

Na esteira do exposto, considerando que em todas as hipóteses de lançamento do ITD é necessária declaração do contribuinte, deve se relembrar duas antigas regras de hermenêutica jurídica segundo as quais: *Ubi eadem ratio ibi idem jus* (onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito) e *Ubi eadem legis ratio ibi eadem dispositio* (onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir).

Logo, a similaridade entre a doação e o imposto decorrente de óbito (causa mortis) descortina a conclusão, em interpretação da decadência em doações, de que deve ser considerado termo inicial para a contagem do prazo, na forma prevista no art. 173, I, do CTN, quando não há declaração ao Fisco e nem pagamento, ainda que parcial do imposto devido, o acesso à informação pelo Fisco Estadual, por qualquer meio. É a partir do momento em que o Fisco pode atuar que podem lhe ser impostas as decorrências de sua inoperância na constituição de crédito tributário.

Essas ponderações, como se vê, permitem fixar que não há instabilidade acarretada na tributação, ainda que o fato jurídico ocorra em lapso temporal distante, desde que o Fisco não tome ciência do fato por qualquer meio. Isto porque, a sujeição do fato à incidência do imposto é de conhecimento do doador e donatário, que apenas não declararam o fato para não se sujeitarem a tributação. A tributação já deveria ter sido feita e a omissão ocorre em prejuízo aos que deliberadamente omitiram o fato.

É inescandível que no exame da questão é preciso perscrutar o sistema dos vasos comunicantes, ainda com enfoque na relação do direito processual civil com outros ramos da ciência do direito:

“O que há, a bem da verdade, é um verdadeiro “sistema de vasos-comunicantes” entre os planos do direito material e do direito processual civil que, se é certo, mantém a existência autônoma de cada um daqueles planos, autoriza um pensar conjunto nas mais diversas perspectivas e possibilidades. O direito processual civil alimenta-se necessariamente das normas existentes no plano material e tem em mira, no seu próprio funcionamento, a devolução, àquele plano, das mesmas normas, devidamente filtradas e concretizadas pela atuação necessária e indispensável do Estado-juiz. A ênfase do estudo do direito processual civil na atualidade repousa em uma necessária e saudável simbiose entre a compreensão destes planos de normas jurídicas, portanto. Há mais, contudo: o direito processual civil não pode ser compreendido como algo solto, perdido, no tempo e no espaço, como se ele valesse por si só, como se ele fosse “só” uma “disciplina jurídica”, “só” um “ramo do direito” distinto dos demais, como se ele tivesse existência própria, independentemente de quaisquer prescrições normativas, de quaisquer realidades políticas e jurídicas vigentes em determinados espaços de tempo em determinados lugares.” (BUENO, 2009)

Dito isto, o Direito, enquanto ciência deve dialogar com outros ramos, sendo, afinal, uma só disciplina. Dentro deste contexto, é de se consignar que o Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, com redação alterada pela Lei nº 12.376, de 2010, que fixa a Introdução às normas do Direito Brasileiro, dispõe que:

Art. 3º - Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Tal previsão legal é a base de eficácia e aplicabilidade do próprio ordenamento jurídico. A presunção de conhecimento da lei permite a coatividade do sistema normativo e obediência às prescrições legais.

A proibição de descumprimento da lei com base no desconhecimento da lei não pode justificar condutas ilegais. A prescrição em relevo é natural e lógica, conforme se pode extrair do excerto:

“Os tributos, impostos ou taxas são sempre devidos. Havendo a exigência pela legislação pertinente de inclusão tributos, impostos ou taxas nos preços dos serviços está a parte obrigada ao pagamento, não podendo alegar desconhecimento, pois nos termos do art. 3º da LICC ‘Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece’” (TJ-MG, Apelação 1.0351.07.079523-9/001, rel. Des. Ângela de Lourdes Rodrigues, DJ 4.11.2014).

Diante de tudo quanto visto e fundamentado, considerando à existência dos dispositivos legais que fixam a obrigação de declarar ao fisco a declaração do fato, antes mesmo da tradição em se tratando de bens móveis, entendiam os fiscos estaduais que nas transmissões gratuitas de bens o início do prazo decadência somente tem início a partir da ciência da Fazenda Pública.

TESE DOS CONTRIBUINTES: IRRELEVÂNCIA DO CONHECIMENTO OU NÃO DO FISCO A RESPEITO DA EFETIVA CIÊNCIA DA DOAÇÃO

A tese dos contribuintes, acolhida no Superior Tribunal de Justiça, consoante já dito, parte da premissa de que o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD é tributo submetido ao lançamento por declaração, assim entendido aquele que, na forma do art. 147 do Código Tributário Nacional - CTN, “é efetuado com base na declaração do sujeito passivo”, que “presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

Não obstante, é corrente que na teoria da constituição do crédito tributário adotada em nosso ordenamento, uma vez que o contribuinte não preste declaração para a efetivação do lançamento o lançamento dever ser realizado de ofício, de acordo com o art. 149 do CTN, verbis:

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

(...)

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

Repise-se, que no âmbito do direito tributário, o crédito tributário sempre poderá ser efetuado diretamente, na ausência de declarações e/ou atividade do sujeito passivo, eis que, este ocorre “por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo”, sujeita-se ao prazo decadencial fixado no art. 173 do CTN, qual seja o de 05 (cinco) anos contados, como regra geral, “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (inciso I).

Malgrado tais considerações, o nó górdio para solução da problemática tem assento na expressão “em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Diante da possibilidade de lançamento direto tal é aquele em que ocorrido o fato gerador e não aquele em que se dá a efetiva ciência do fisco acerca daquele.

É que uma vez concretizado o fato gerador do que exsurge a obrigação tributária o fisco está apto – ou deve estar – a promover o lançamento de ofício, sendo irrelevante qualquer colaboração do sujeito passivo, seja quando à existência, quantificação ou qualquer aspecto relacionado ao fato da vida.

Nessa linha de inteligência, não sobressai tecnicamente correto o entendimento de que na ausência de declaração o fato gerador não teria qualquer efeito para fixação do termo inicial do prazo decadencial para o lançamento, uma vez que o fisco não está impedido de promovê-lo, devendo forrar-se de meios próprios para apurar a efetiva ocorrência do fato gerador omitido.

Sob o viés da tese em cotejo, de certo modo, o fisco incorre em certa confusão conceitual

entre as modalidades de lançamento, deixando de apreender que o lançamento de ofício, que sempre poderá ser efetuado em substituição ao lançamento por declaração, tem razão de ser justamente para o caso de não colaborar o sujeito passivo.

Uma vez que o sujeito passivo não preste a declaração esta já não tem mais qualquer importância, eis que o lançamento deve ser efetuado oficiosamente. Nessa linha, apenas sob adotando-se interpretação útil (ao fisco) é que se pode compreender que a declaração omissa não deflagra o prazo para o lançamento direto.

Noutro discurso, uma vez que se tenham as circunstâncias para que se promova o lançamento de ofício prescinde-se de informações do sujeito passivo, sendo esta absolutamente indiferente para fins de contagem do prazo decadencial, sob pena de, em última instância, desvirtuar o lançamento de ofício, que não tem como condição qualquer atividade do contribuinte.

A ignorância do fisco acerca da ocorrência do fato gerador é circunstância inerente ao direito tributário: de um lado, os contribuintes buscam, lícita ou ilícitamente, pagar menos impostos; do outro, cabe ao fisco, dotado de importantes ferramentas e prerrogativas, fazer valer seu poderio frente ao particular, seja fiscalizando, seja colhendo informações junto a terceiros e, inclusive, mediante instituição e fiscalização de obrigações acessórias, além de requisitar informações junto a órgãos públicos ou celebração de convênios.

Desta feita, se ao cabo do prazo decadencial, o fisco não conseguiu “descobrir” o fato gerador, de forma que o sujeito tenha engendrado ou omitido o fato, é da natureza do sistema tributário que não se terá prazo inespecífico, sempre dilatado, para lançar, sob pena de derruir o importante princípio da segurança jurídica, que tem relação direta com a estabilização das relações jurídicas no tempo.

Esta pleora de razões, portanto, permite concluir que as relações jurídicas estariam imunes ao início do prazo decadencial, podendo o crédito tributário ser constituído a qualquer tempo, com perpetuação da relação jurídica-tributária pela eternidade, enquanto que, no direito ordenamento criminal brasileiro, até o crime mais grave é alcançado pela estabilização das relações jurídica, vez que o maior prazo prescricional é de 20 (vinte) anos.

Mutatis mutandis, não há sentido em se verificar que no direito criminal, que tutela os bens jurídicos mais relevantes da vida em sociedade, se tenha prazo prescricional máximo enquanto que, no direito tributário, a vingar a tese contrária, os efeitos do tempo não tenham qualquer relevância em razão da interpretação *in bonam* partem do tesouro estadual.

No decorrer do tempo, a jurisprudência do STJ foi acompanhando a tese dos contribuintes, até que, a relevante multiplicação de processos, evidenciou a necessidade de julgamento do feito sob a sistemática de recursos repetitivos, para que a jurisprudência permitisse a estabilização das relações jurídicas - e que fosse extirpada decisões díspares em relação ao tema - , restando aclarada a adequada compreensão da questão, até mesmo em prestígio ao princípio constitucional da igualdade.

TEMA REPETITIVO 1048: UMA ANÁLISE A PARTIR DOS LEADING CASES (RESP 1841798/MG E RESP 1841771/MG)

Em 2021 transitou em julgado o Tema Repetitivo 1048, em que submetida a julgamento a definição acerca do 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. Ao final do julgamento, restou firmada a tese de que “O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD, referente a doação não oportunamente declarada pelo contribuinte ao fisco estadual, a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observado o fato gerador, em conformidade com os arts. 144 e 173, I, ambos do CTN.”

Os casos concretos afetados se tratam de dois Recursos Especiais, oriundos do estado de Minas Gerais, em que o Tribunal reconheceu que:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1048. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. CONTROVÉRSIA SOBRE O MARCO INICIAL A SER CONSIDERADO. FATO GERADOR. TRANSMISSÃO DE BENS OU DIREITOS MEDIANTE DOAÇÃO. CONTAGEM DA DECADÊNCIA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN. IRRELEVÂNCIA DA DATA DO CONHECIMENTO DO FISCO DO FATO GERADOR (omissis)

4. Nos termos do art. 149, II, do CTN, quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária, surge para o Fisco a necessidade de proceder ao lançamento de ofício, no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à data em que ocorrido o fato gerador do tributo (art. 173, I, do CTN).

5. Em se tratando do imposto sobre a transmissão de bens ou direitos, mediante doação, o fato gerador ocorrerá: (i) no tocante aos bens imóveis, pela efetiva transcrição realizada no registro de imóveis (art. 1.245 do CC/2020); (ii) em relação aos bens móveis, ou direitos, a transmissão da titularidade, que caracteriza a doação, se dará por tradição (art. 1.267 do CC/2020), eventualmente objeto de registro administrativo.

6. Para o caso de omissão na declaração do contribuinte, a respeito da ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre a transmissão de bens ou direitos por doação, caberá ao Fisco diligenciar quanto aos fatos tributáveis e exercer a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, dentro do prazo decadencial.

7. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacificado no sentido de que, no caso do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observado o fato gerador, em conformidade com os arts. 144 e 173, I, ambos do CTN, sendo irrelevante a data em que o fisco teve conhecimento da ocorrência do fato gerador (AgInt no REsp 1.690.263/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/9/2019, DJe 16/9/2019). No mesmo sentido: AgInt no REsp 1.795.066/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/9/2019, DJe 18/9/2019. Recurso Especial N° 1.841.798 – MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, julgado em 07/05/2021

Em análise ao caso concreto do julgado imediatamente acima, verifica-se que a doação ocorreu em 2007 e a notificação de lançamento estava datada de 12/04/2016. Consta do voto que a identificação do fato gerador do tributo deve observar as disposições constantes do Código Civil Brasileiro, que ao disciplinar a transmissão de bens móveis prevê que ocorre pela tradição, de acordo com o art. 1.267 do códex.

Anuindo a tese dos contribuintes, firmou-se entendimento de que não sendo apresenta a

declaração pelo contribuinte, comunicando a doação, caberá ao Fisco adoção de providências, de acordo com o art. 149, II, do CTN, que prevê que o lançamento deve ser realizado diretamente no caso de omissão quanto à declaração.

Para além disso, para que se tenha por paradigma a *ratio decidendi* do julgado para todos os tributos lançados por declaração é importante transcrever o que anotou o relator, *in litteris*:

“Na situação em que o contribuinte não informe a doação ao Fisco, caberá a este exercer o lançamento tributário na modalidade direta ou de ofício, dentro do prazo decadencial de cinco anos, contados conforme a fórmula do art. 173, I, do CTN.

Para a efetivação do lançamento de ofício, o Fisco poderá firmar convênios ou instrumentos congêneres com órgãos administrativos de registro de bens, como os departamentos de trânsito ou as capitâneas de portos, bem como, para o caso de doação de bens imóveis, com os cartórios de registros de imóveis. Ou, ainda, poderá o Fisco estadual celebrar convênio com a própria Receita Federal para que esta lhe forneça as informações dadas pelos contribuintes a respeito de doações lançadas nas declarações de imposto de renda.

Por esse motivo, não prevalece o argumento do acórdão recorrido segundo o qual “não teria o fisco como tomar conhecimento do fato econômico gerador do imposto devido, muito menos das condições para produzir o lançamento” (fl. 159). As obrigações jurídicas são nascidas para morrer, de modo que o direito lhes impõe um destino de finitude. Não é diferente no direito tributário, pois, conforme disposição do CTN, art. 151, V, a prescrição e a decadência extinguem o crédito tributário.

Assim, seria juridicamente impossível impedir o início da fluência da decadência tributária pelo fato de o contribuinte ter se omitido em dever de declarar o tributo. O CTN impõe, conforme a dicção do art. 173, I, que a decadência flua, o que é da essência dos vínculos de natureza obrigacional.”

Quanto ao REsp Nº 1841771, que também afetado ao rito dos recursos repetitivos (RIS-TJ, art. 257-C) não existem elementos distintivos quanto à tese fixada, limitando-se a diferença, tão somente na extensão do seu conhecimento, que fora limitado à questão da decadência, restando, portanto, desnecessária incursão quanto ao seu conteúdo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A jurisprudência palmilhava o entendimento dos contribuintes, porém, até a tese firmada no tema 1048 pelo Superior Tribunal de Justiça, ainda se podia considerar não encerrada a controvérsia em derredor da interpretação do termo de início do prazo decadencial.

Hodiernamente, tal discussão não faz mais sentido, eis que, os Tribunais devem ser adequar ao precedente e, ainda que não exista previsão de que a administração tributária deva observar o precedente, eis que não vinculante, sabe-se que a este tendem os Estados a se conformarem, sob pena de se verem condenados ao pagamento de honorários de sucumbência.

Vimos de ver, ao longo do desenvolvimento do tema, que duas questões merecem reflexão no direito positivo brasileiro: a polissemia dos termos da legislação tributária fomentam dúvidas acerca da interpretação; e, relativamente ao caso concreto – termo inicial de decadência do ITCMD em relação à doações não declaradas ao fisco – se levou em consideração que se perfaz necessária a estabilização das relações jurídicas e que o Estado tem prerrogativas que lhe permitem navegar com tranquilidade nas regras do jogo tributário, não se justificando que a supremacia do poder público, lhe conceda prazo tão elástico e inespecífico para lançar tributos que até se pode cogitar de inaplicabilidade do instituto da decadência tributária, causa de extin-

ção do crédito tributário, na ausência de declarações pelo sujeito passivo.

Em conclusão, após compreensão da inteligência das normas, em cotejo com o entendimento fixado em sede de recursos repetitivos, é tranquila a diretriz de que o prazo decadencial sempre terá termo de início, no máximo, no dia seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, existente ou não declaração do contribuinte, impondo-se observação do fato gerador tão somente.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. Salvador: JusPodivm, 2018.

ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Direito Tributário. Tomo I. Salvador: JusPodivm, 2012.

BARROSO, Luis Roberto. Interpretação e aplicação da constituição. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BUENO, Cassio Scarpinella. Bases para um pensamento contemporâneo do direito processual civil. Disponível em <http://www.scarpinellabueno.com/images/textos-pdf/006.pdf>. Consulta em 09/01/2019.

BRASIL. Código Civil Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 05/07/22.

_____. Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05/07/22.

_____. Lei Federal Nº 5.172/1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05/07/22.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1841798. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201902982679>. Acesso em 28/07/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1841771. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201902983527>. Acesso em 28/07/2022.

CANOTILHO, J. J. G. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 1998.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MEIRELLES, Alexandre; PETITINGA, Daniel. Manual de legislação tributária. Salvador: Juspodivm, 2019.

NUNES, Cleucio Santos. Curso completo de direito processual tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: 2016.