

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

GIOVANA ANDRESA PAPADOPOULOS MARZOLA

**DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
A (IN)EXISTÊNCIA DE CAUSAS SUSPENSIVAS DO PRAZO DECADENCIAL PARA
LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DE ITCD**

**PORTO ALEGRE
2019**

GIOVANA ANDRESA PAPADOPOULOS MARZOLA

DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
A (IN)EXISTÊNCIA DE CAUSAS SUSPENSIVAS DO PRAZO DECADENCIAL PARA
LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DE ITCD

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE
2019

GIOVANA ANDRESA PAPADOPOULOS MARZOLA

DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
A (IN)EXISTÊNCIA DE CAUSAS SUSPENSIVAS DO PRAZO DECADENCIAL PARA
LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DE ITCD

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Data de aprovação : ____/____/____

BANCA EXAMINADORA :

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso (Orientador)

Prof. Me. Eduardo Jobim

Prof. Dra. Maria Cristina Cereser Pezzella

RESUMO

Este trabalho tem por objeto a análise do entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da existência de causas suspensivas ou interruptivas do prazo decadencial, mais notadamente no tocante aos lançamentos complementares de Imposto de Transmissão *Causa Mortis* realizados no Rio Grande do Sul após a declaração da constitucionalidade da progressividade das alíquotas constante do art. 18 da Lei nº 8.812/89. O trabalho está dividido em quatro partes: na primeira, foram analisados os aspectos gerais sobre o imposto *causa mortis*, além de especificidades quanto ao procedimento de lançamento originário de processo de inventário judicial. Na segunda parte, buscou-se examinar o instituto da decadência no direito tributário, bem como a compreensão pela existência de causas suspensivas ou interruptivas do prazo decadencial. A seguir, na terceira parte foi examinado o caso que objetivou esse estudo, com a análise da discussão que acarretou a declaração da constitucionalidade das alíquotas progressivas e determinação de sua aplicação em processos já finalizados, com a realização dos lançamentos complementares pelo Fisco estadual. E por fim, na quarta parte realizou-se um levantamento das decisões administrativas e judiciais a respeito do assunto, buscando-se examinar quais os fundamentos utilizados pelos julgadores ao decidir pela manutenção ou não dos créditos tributários constituídos.

Palavras-chave: Decadência. Lançamento complementar. ITCD. Causa suspensiva. Alíquota.

ABSTRACT

The object of this thesis is to analyze the doctrinal and jurisprudential understanding about the existence of suspensive or interruptive causes of the decay term, most notably regarding the complementary entries of the *Causa Mortis* Transmission Tax carried out in Rio Grande do Sul after the declaration of the constitutionality of the progressivity of rates contained in the art. 18 of Law No. 8.812 / 89. The study is divided into four parts: in the first one, there were analyzed the general aspects about tax *causa mortis*, as well as the specificities regarding the entry procedure originating from judicial inventory process. In the second part, we sought to examine the institute of decay in tax law, as well as the understanding of the existence of suspensive or interruptive causes of the decay term. Then, in the third part there were examined the case that aimed this study, with the analysis of the discussion that led to the declaration of the constitutionality of progressive rates and the determination of their application in processes already finalized, with the execution of the complementary entries by the state tax authorities. Finally, in the fourth part there was a research of administrative and judicial decisions on the subject, seeking to examine what the grounds used by judges when deciding whether or not to maintain the tax credits constituted.

Keywords: Decay. Complementary entries. ITCD. Suspensive cause. Rates.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO.....	9
2.1 ASPECTOS GERAIS.....	9
2.2 O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE ITCD	12
3 DECADÊNCIA	18
3.1 DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	18
3.2 SUSPENSÃO E INTERRUÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL.....	20
4 LANÇAMENTOS COMPLEMENTARES DE ITCD.....	26
4.1 DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DAS ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DE ITCD	26
4.2 DOS LANÇAMENTOS COMPLEMENTARES DE ITCD NO RS.....	31
5 DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.....	34
5.1 ENTENDIMENTO DO TARF.....	34
5.2 ENTENDIMENTO DAS TURMAS RECURSAIS	40
5.3 ENTENDIMENTO DO TJRS	45
6 CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS.....	61

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo examinar o instituto da decadência no Direito Tributário e a existência de causas que influenciam do transcurso de seu prazo, especificamente a partir da discussão surgida com a realização de lançamentos complementares de crédito tributário de Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação no Estado do Rio Grande do Sul, após a declaração da constitucionalidade da progressividade das alíquotas pelo Supremo Tribunal Federal. Buscou-se analisar as decisões administrativas e judiciais proferidas relativamente à decadência do direito do fisco de realizar a constituição do crédito complementar do imposto *causa mortis*, de modo a se verificar a aplicação das construções doutrinárias e jurisprudenciais a respeito dos institutos nos casos concretos.

Assim, o estudo restou dividido em quatro capítulos, de modo a examinar preliminarmente as estruturas conceituais dos institutos relevantes aos casos, especialmente as incertezas existentes a partir das diversas interpretações da doutrina e da jurisprudência sobre do instituto da decadência e seus marcos iniciais. Posteriormente, realizou-se análise de decisões para confrontar os entendimentos práticos às concepções analisadas, buscando-se evidenciar os fundamentos jurídicos utilizados para se entender pela possibilidade, ou não, de suspensão do prazo decadencial, especificamente no caso de pendência de discussão judicial sobre a constitucionalidade da alíquota progressiva prevista para o ITCD na lei estadual.

O primeiro capítulo objetiva analisar os aspectos gerais sobre Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de modo a possibilitar a compreensão das particularidades do tributo em comento. Destaco, neste momento, que o presente trabalho restou limitado ao estudo do imposto originário da transmissão *causa mortis*, mas não de doações, visto que os lançamentos complementares realizados pelo Estado do Rio Grande do Sul resultaram, como referido, das discussões acerca da constitucionalidade das alíquotas progressivas originárias de processos de inventário.

Também por este motivo, delimito que será analisado unicamente o processo de inventário judicial. Isto porque os marcos temporais para a contagem da decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário de ITCD são diferentes dependendo do procedimento adotado para a partilha dos bens deixados pelo *de cujus*¹, de modo que não compete a este

¹ No procedimento de arrolamento sumário, por exemplo, o Código de Processo Civil de 2015 traz regra diferenciada para o momento de recolhimento do imposto *causa mortis*. Enquanto que no inventário judicial há o pagamento do imposto e a homologação do cálculo, para que apenas depois haja a sentença que homologa a partilha, no rito do arrolamento sumário primeiro há a homologação da partilha, a lavratura do

trabalho tratar dos demais procedimentos, visto que o caso concreto diz respeito exclusivamente ao imposto derivado de processo de inventário judicial.

A seguir, o segundo capítulo examina o instituto da decadência no Direito Tributário, bem como da construção doutrinária e jurisprudencial acerca da possibilidade de suspensão ou interrupção do decurso do prazo decadencial. Como restou verificado, a doutrina diverge acerca das situações excepcionais que interferem na contagem da decadência, não havendo consenso se constituem causas suspensivas, interruptiva, impeditivas ou prazos diferenciados, os quais não se confundiriam com aquele que já iniciado. Desta forma, realizou-se o levantamento das possíveis situações trazidas pelos doutrinadores exatamente pelo fato de que, como regra, o entendimento sedimentado é no sentido de que a decadência não está sujeita a causas suspensivas ou interruptivas.

Com o terceiro capítulo estuda-se o caso que motivou o trabalho ora realizado. Inicialmente, fora analisado o histórico de discussões judiciais no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que culminaram na declaração pelo Supremo Tribunal Federal da constitucionalidade das alíquotas progressivas do ITCD, constante do art. 18 da Lei nº 8.812/89, e reativação de processos de inventários para cobrança da diferença do valor. A seguir, expõe-se a situação fática em que a Fazenda Pública iniciou a atividade de lançamentos complementares do imposto *causa mortis*, constituindo o crédito tributário em relação à diferença da alíquota anteriormente aplicada, desencadeando as discussões administrativas e judiciais acerca do transcurso do prazo decadencial no caso concreto.

Cumprido destacar, sucintamente, que enquanto pendia a declaração pelo STF acerca da constitucionalidade ou não da progressividade das alíquotas do ITCD, diversos recursos extraordinários do Fisco estadual permaneceram sobrestados, pela sistemática da repercussão geral. Contudo, uma vez que já transitado em julgado os processos de inventário originários, surgiu o questionamento se a pendência da discussão, ou a decisão posterior determinando a aplicação da alíquota progressiva, interferem na contagem do prazo decadencial.

Diante disto, no quarto capítulo foram analisadas decisões oriundas do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, das Turmas Recursais da Fazenda Pública e do Tribunal de Justiça, todos do Estado do Rio Grande do Sul, de modo a se verificar o seu entendimento majoritário sobre a possibilidade da manutenção dos lançamentos complementares realizados.

formal, a expedição dos alvarás para somente depois ser o Fisco intimado para realizar eventual lançamento do imposto que entender devido. (COMEL, Denise Damo. Imposto de transmissão causa mortis no arrolamento. Inaplicabilidade do art. 192 do CTN. Erro material no texto do art. 664, §4º, do CPC/15. *Revista dos Tribunais Online*, Revista de Processo, v. 268, 2017, p. 475-792).

Para tanto, investigou-se, principalmente, os fundamentos utilizados pelos julgadores, de modo a verificar se contrastam com as construções doutrinárias e jurisprudenciais tratadas nos capítulos anteriores.

Nesse sentido, o que se busca com este trabalho é a realização de um estudo comparativo das decisões administrativas e judiciais sobre a existência de causas suspensivas, interruptivas ou impeditivas da decadência, a partir do caso analisado. Objetiva-se, assim, ao final, chegar a uma conclusão quanto aos critérios utilizados pelos julgadores para decidir pela validade dos lançamentos complementares, de modo a aferir a aplicação dos institutos e particularidades atinentes à decadência tributária e eventuais causas que interfiram na contagem do seu prazo.

2 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

Previamente ao estudo do caso objeto de análise do presente trabalho, mostra-se essencial tratar das características estruturais do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Ressalta-se, novamente, que neste trabalho estudarei o ITCD unicamente nas questões atinentes à transmissão em decorrência da morte, especificamente as que tramitarem na justiça por processo de inventário, considerando as delimitações temporais do objeto a seguir estudado: as interpretações jurisprudenciais acerca da decadência para a cobrança da diferença de alíquota do ITCD, a partir da decisão que declarou constitucional a existência da progressividade.

Dessa forma, neste primeiro capítulo tratarei dos aspectos gerais acerca do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* (e Doação) (2.1), além do procedimento de lançamento do crédito tributário correspondente (2.2).

2.1 ASPECTOS GERAIS

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação tem sua previsão no art. 155, I da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe que a competência para sua instituição recai aos Estados e ao Distrito Federal. Além do dispositivo constitucional, aplica-se o Código Tributário Nacional, no que diz respeito às normas gerais, a Resolução nº 9, de 09/05/92, do Senado Federal, bem como as legislações estaduais e distrital quanto às normas específicas².

Cumprir trazer à tona o fato de que o Código Tributário Nacional, uma vez que editado em 1966, prevê um imposto único para transmissão de bens imóveis, de competência estadual, pois não havia no sistema constitucional da época a previsão da atual dualidade de impostos. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a separação da competência para instituir tributos sobre transmissões onerosas e gratuitas, sendo que aquelas foram atribuídas aos Municípios, com a transmissão *inter vivos*, e essas atribuídas aos Estados-membros e ao Distrito Federal, por meio da transmissão *causa mortis* ou por doação de quaisquer bens e direitos³.

Assim, como referido, uma vez que o Código Tributário Nacional entrou em vigor sob a égide da Constituição anterior, ele prevê um imposto único de transmissão de bens, não

² PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 10ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 255.

³ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 327.

havendo tratamento específica em lei complementar nacional acerca do ITCD⁴. Ademais, o CTN, conforme o teor de seu artigo 35⁵, trata unicamente da transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Dessa forma, em relação à transmissão de bens móveis, da mesma maneira não existe previsão em lei complementar tratando de suas normas gerais.

Nesse sentido, por força da autorização constante do art. 34, §§3º e 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como em decorrência da competência concorrente constante do art. 24, I da Constituição Federal, é possível que os Estados-membros e o Distrito Federal, no caso do ITCD, exerçam competência plena para legislar sobre o imposto incidente na transmissão de bens móveis, face a ausência de lei emanada do Congresso Nacional⁶. Exatamente da mesma forma ensina José Eduardo Soares de Melo:

Considerando os princípios federativo e republicano, fora entendido que não existindo lei complementar disposta sobre normas gerais para impostos sobre transmissão causa mortis e doação de bens móveis, os Estados-Membros e o Distrito Federal podem legislar, por serem detentores da competência impositiva e ainda em face da autorização contida no art. 34, §§3º e 4º, do ADCT, e no art. 24 e parágrafos da CF⁷.

Há na lei complementar previsão específica com aplicabilidade exclusiva às transmissões *causa mortis*, constante do parágrafo único do art. 35, o qual determina que *nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários*. Essa previsão pretende individualizar a sujeição passiva, de modo que cada herdeiro fique responsável pelo tributo decorrente da transmissão de seu quinhão hereditário⁸.

Conforme ensina Aliomar Baleeiro, essa norma busca demonstrar o caráter direto e pessoal deste tributo ao levar em conta a individualização de cada quinhão, de modo que não deteria um caráter de imposto real propriamente dito, acompanhando o bem e incidindo sobre o valor bruto deixado de herança ou legado, mas sim uma natureza pessoal, incidindo no valor

⁴ FERNANDES, Renata Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 50.

⁵ 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, *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

⁶ FERNANDES, Renata Celi Pedrotti Vespero, op. cit., p. 57.

⁷ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 10ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 255-256.

⁸ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 331.

líquido recebido pelo beneficiário⁹. Isto porque, ocorrendo o falecimento do *de cujos* e a transmissão dos bens e direitos a título gratuito *causa mortis*, resta evidente que se consideram os herdeiros ou legatários individualmente como beneficiados, obtendo seu respectivo aumento de riqueza, e assim titulares da correspondente capacidade contributiva¹⁰.

Assim, quanto ao fato gerador do imposto sobre transmissão *causa mortis*, este surge com o falecimento do *de cujos*, momento em que se verifica, desde logo, a transferência de seus bens e direitos para seus herdeiros ou legatários, pelo princípio da *saisine*¹¹. Ou seja, a partir do momento do óbito, os bens e direitos a eles vinculados, anteriormente pertencentes ao *de cujos*, instantaneamente transferem-se aos seus herdeiros, tanto legítimos quanto testamentários¹². Ademais, a lei aplicável é a vigente à época do óbito¹³.

Em relação à base de cálculo do ITCD, esta é, via de regra, conforme as legislações estaduais, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, expresso em moeda corrente nacional. Especificamente no que diz respeito ao imposto *causa mortis*, tem-se que o valor será aquele atribuído pela avaliação judicial ou declarado pelo inventariante, sendo em ambos os casos imprescindível a homologação pelo juiz¹⁴.

Por fim, nos termos do art. 1º da Resolução nº 9 do Senado Federal, de 05/05/92, a alíquota máxima do ITCD foi fixada em 8%, de modo a regulamentar o art. 155, §1º, IV da Constituição Federal de 1988. Ainda, o art. 2º da mesma resolução dispõe sobre a possibilidade de que os entes competentes instituíam alíquotas progressivas, em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber. Ademais, nos termos da Súmula nº 112 do STF, aplica-se a alíquota vigente no momento da abertura da sucessão¹⁵.

Cumprido, neste momento, apenas destacar que a referida progressividade das alíquotas de ITCD foi julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, conforme precedente consolidado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045, o qual será devidamente estudado no item 4.1 deste trabalho, pela sua relevância.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 340.

¹⁰ FERNANDES, Renata Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 86.

¹¹ TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil: volume único*. 7ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017, p. 1537.

¹² OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos estaduais: ICMS, ITCD, IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 329.

¹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 354.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 10ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 264.

¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Súmula 112. "O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão"*. Sessão Plenária de 13 dez. 1963.

2.2 O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE ITCD

O conceito legal de lançamento tributário encontra-se no artigo 142 do Código Tributário Nacional¹⁶, o qual dispõe ser o lançamento um procedimento administrativo pelo qual se busca a aferição da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a delimitação da matéria tributável mediante o cálculo do montante devido e a identificação do sujeito passivo.

Pela redação do referido dispositivo legal, há na doutrina grande discussão acerca da natureza do lançamento, questionando-se se configura realmente um procedimento ou apenas um ato administrativo. Minoritariamente, entende Hugo de Brito Machado ser o lançamento tributário todo o conjunto de atos integrantes do procedimento administrativo, a partir da interpretação do art. 142, do CTN¹⁷. Apesar de constituir grande divergência doutrinária, verifica-se que a corrente majoritária entende ser o lançamento um ato jurídico administrativo.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, o lançamento é ato jurídico que frequentemente pode ser o resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde uma vez que pode inclusive ocorrer por ato único e isolado¹⁸. Da mesma forma, o entendimento de Regina Helena Costa é de que o *lançamento reveste a natureza de ato administrativo, pois nem sempre impõe-se uma sequência de atos para que se possa apurar o montante devido e indicar o sujeito passivo da obrigação tributária*¹⁹.

Assim, o lançamento tributário é conceituado como sendo o ato administrativo jurídico que formaliza a existência e liquidez do crédito tributário²⁰, sendo o modo pelo qual se insere na ordem jurídica uma norma individual e concreta, a partir da individualização dos sujeitos

¹⁶ 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, *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 177

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 413.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 250.

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 256.

ativo e passivo e da delimitação do objeto da relação obrigacional, mediante a identificação da base de cálculo e da alíquota correspondente²¹.

Há nos artigos 147 a 150 do Código Tributário Nacional a previsão de três modalidades deste ato de formalização do crédito tributário pela atividade da administração: o lançamento por homologação, o lançamento por declaração ou misto e o lançamento direto ou de ofício. Tal classificação, muito criticada pela doutrina, deu-se com base no nível de colaboração do administrado para a realização do ato²².

Assim, sucintamente, destaca-se ser (i) o lançamento por homologação a situação em o contribuinte, por conta própria, apura e paga o tributo devido, cabendo ao Fisco apenas homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento realizado; (ii) o lançamento por declaração a situação em que o contribuinte, ou um terceiro responsável, fornece ao Fisco os elementos para apuração do débito, com a sua posterior notificação para o recolhimento do respectivo tributo, e (iii) o lançamento de ofício a situação em que a atividade é exclusiva da administração, sendo assim por previsão legal ou por não ter sido possível formalizar o crédito adequadamente nas duas modalidades anteriores²³.

Acerca do imposto ora em análise, entende-se que, sendo ele devido em decorrência da transmissão *causa mortis* e sendo originário de processo de inventário, a modalidade é de lançamento por declaração, também chamado de lançamento misto. Isto porque *a apuração do imposto sobre a transmissão causa mortis depende de uma série de procedimentos estranhos à competência da autoridade administrativa*²⁴.

Como acima referido, o lançamento por declaração, ou misto, é aquele pelo qual *o sujeito passivo, ou um terceiro, apresenta uma série de informações à autoridade fiscal, e esta, com base nas informações assim coletadas, efetua o lançamento tributário*²⁵. Assim, uma vez que para o lançamento do imposto de transmissão *causa mortis* são indispensáveis as informações obtidas pela tramitação do processo de inventário, de modo a se obter a definição dos quinhões hereditários e a homologação dos respectivos cálculos, é possível afirmar que a sua modalidade é o lançamento misto ou por declaração²⁶.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 412.

²² *Ibidem*, p. 443.

²³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 260.

²⁴ FERNANDES, Renata Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 155.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 631.

²⁶ FERNANDES, Renata Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 115-116.

Coaduna-se a essa conclusão o teor da Súmula 114 do STF, que dispõe que *o imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo*. Retomando ao conceito de lançamento, sendo este a formalização do crédito tributário para que se torne possível a identificação dos sujeitos e o valor a ser pago, atribuindo-lhe exigibilidade²⁷, pelo entendimento do STF acima colacionado, o lançamento só pode ser realizado após a homologação dos cálculos dos quinhões e seus respectivos impostos incidentes.

A definição do marco temporal em que se inicia a possibilidade de cobrança do tributo se mostra relevante para a contagem do prazo correspondente de constituição do crédito tributário. Sendo a homologação do cálculo ato imprescindível para determinar a apuração e cobrança do imposto²⁸, a partir do momento em que o Fisco obtém essas informações é possível realizar o lançamento tributário, sendo este o marco inicial para a contagem do prazo do art. 173, I, do CTN²⁹.

De outro lado, conforme o entendimento consolidado do STJ, é a sentença de homologação da partilha que possibilita a realização do lançamento do ITCD, visto que é apenas neste momento que se verifica a *identificação dos aspectos material, pessoal, e quantitativo da hipótese normativa de incidência*³⁰. O imposto *causa mortis*, no processo de inventário judicial, é recolhido no curso processo, nos termos do *caput* do art. 654, CPC³¹, anteriormente à prolação da sentença que homologa a partilha.

Cumprido, sucintamente, trazer considerações sobre o procedimento do inventário judicial, descrito nos arts. 610 a 658 do CPC/15, para se entender os marcos temporais ora tratados. Ao iniciar o processo judicial de inventário, a primeira atribuição do juiz é nomear o inventariante, que prestará as chamadas primeiras declarações, no prazo de 20 dias, de modo a trazer aos autos todos os herdeiros e bens deixados pelo *de cujos*, nos termos do art. 620 do CPC. Citados todos os herdeiros e regularizada sua representação, abre-se prazo para que se manifestem quanto às primeiras declarações do inventariante, com a posterior intimação da Fazenda Pública para informar o valor dos bens descritos nos autos (arts. 626 a 629, CPC/15).

²⁷ *Ibidem*, p. 235.

²⁸ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 10ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 258.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Agravo Regimental no Recurso Especial 1274227/MS*, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07 fev. 2012, DJe 13 abr. 2012.

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Agravo Interno no Recurso Especial 1786162/DF*, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16 mai. 2019, DJe 30 mai. 2019.

³¹ Art. 654. “Pago o imposto de transmissão a título de morte e juntada aos autos certidão ou informação negativa de dívida para com a Fazenda Pública, o juiz julgará por sentença a partilha. Parágrafo único. A existência de dívida para com a Fazenda Pública não impedirá o julgamento da partilha, desde que o seu pagamento esteja devidamente garantido”. BRASIL, *Lei 13.105 de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm.

Após a entrega da avaliação procedida pela Fazenda Pública, caso os herdeiros de plano concordem com os valores atribuídos, ou após a entrega do laudo de eventual perito nomeado para realizar a avaliação dos bens, haverá prazo de 15 dias para que as partes apresentem impugnação, findo o qual lavrar-se-á o termo de últimas declarações. Novo prazo de 15 dias será aberto para manifestações acerca das últimas declarações, para que se proceda, posteriormente, o cálculo do imposto devido, que será realizado de acordo com a legislação específica de cada Estado³².

Em 5 dias serão ouvidas as partes sobre o cálculo e, caso seja necessário, o juiz remeterá os autos para o contador para as devidas alterações, com posterior julgamento do cálculo do imposto pelo juiz. Este é marco de homologação do cálculo, a partir do qual é expedida a guia para o recolhimento do imposto³³.

A seguir, serão realizados os pagamentos de eventuais dívidas e encargos, para que depois possa ser realizada a etapa da partilha dos bens. Nos termos do art. 652 do CPC, *feito o esboço, as partes manifestar-se-ão sobre esse no prazo comum de 15 (quinze) dias, e, resolvidas as reclamações, a partilha será lançada nos autos*. A partir de então será realizado o plano de partilha, tendo as partes 5 dias para se manifestar, findo o qual será determinado pelo juiz que seja a partilha lançada nos autos.

Assim que lançada a partilha, são intimados os interessados para que aleguem o que entenderem e, também, para recolher o imposto e apresentar as certidões negativas, nos termos do art. 654 do CPC. Contudo, é possível que o juiz homologue a partilha mesmo com certidão positiva de débitos, tendo em vista processo fiscal em andamento. Isto porque não se pode aguardar discussão de débito pendente da Fazenda, estando o Fisco ciente da existência do inventário.

A existência de eventual encargo ou ônus não impede a homologação da partilha e a expedição dos formais³⁴. A decisão que julga a partilha tem natureza meramente declaratória e homologatória, e a partir de seu trânsito em julgado é possível a expedição dos formais de partilha. Assim, verificam-se marcos temporais distintos que são levados em conta para o lançamento do imposto de transmissão *causa mortis*, como a homologação do cálculo e a homologação da partilha.

³² TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil: volume único*. 7ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017, p. 1717.

³³ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito das Sucessões*. 10ª ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 687

³⁴ *Ibidem*, p. 764

É visível a diferença entre os marcos apontados acima também pelo teor do art. 30, inciso I, alínea do Decreto nº 33.156/89, o qual regulamenta o imposto *causa mortis* no Estado do Rio Grande do Sul. O referido artigo assim dispõe:

Art. 30 - O imposto será pago:

I - na transmissão de bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, decorrentes de sucessão legítima ou testamentária, em que o inventário se processe pela forma de:

a) inventário judicial, no prazo de 30 dias, contado da data em que transitar em julgado a sentença homologatória do cálculo, ou, na falta desta, na data em que transitar em julgado a sentença homologatória da partilha ou da adjudicação, e, em qualquer hipótese, antes da expedição dos formais;

.....

Assim, por essa legislação, verifica-se que o vencimento do imposto é contado em 30 dias a partir do trânsito em julgado da homologação do cálculo e, caso não seja possível identificar este momento, a partir da data em que transitado em julgado a sentença que homologa a partilha ou a adjudicação.

Apesar de serem momentos processuais diferentes, especificamente quanto ao lançamento complementar do imposto de transmissão *causa mortis*, as decisões ora tratam o marco inicial para o lançamento pela Fazenda Pública a data da homologação dos cálculos, visto que nos termos da Súmula 144 ele só pode ser exigido neste momento, ora a data da homologação da partilha, trazendo confusão para a delimitação das datas para contagem do prazo decadencial³⁵.

Assim, será estudado a seguir o instituto da decadência no Direito Tributário, bem como as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da possibilidade de interrupção ou suspensão do transcurso do prazo quinquenal. Tais conceitos serão necessários para analisar o

³⁵ PROCESSUAL CIVILE TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO DEMONSTRADA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. HOMOLOGAÇÃO DOS CÁLCULOS. [...] 4. O regime do ITCMD revela, portanto, que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento (cf. REsp 752.808/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 4.6.2007, p. 306; AgRg no REs9p 1257451/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6.9.2011, DJe 13.9.2011). [...]. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial nº 1660491/RS*, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/05/2017, DJe 16/06/2017).
PROCESSUAL CIVILE TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. INVENTÁRIO. ITCMD. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DO TRIBUTO. HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. 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 (AgRg no REsp 1.257.451/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 06/09/2011, DJe 13/09/2011). 2. Agravo interno não provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Interno no Recurso Especial 1133030/RS*, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06 dez. 2016, DJe 15 dez. 2016).

caso concreto objeto deste trabalho, de modo a se entender a fundamentação dos julgadores para manutenção ou não dos créditos tributários complementares de ITCD.

3 DECADÊNCIA

Ainda, para que se possa analisar o caso objeto de estudo deste trabalho – a interpretação jurisprudencial acerca da existência ou não de causas que influenciam na contagem do prazo decadencial para lançamento complementar de ITCD após a declaração da constitucionalidade das alíquotas progressivas –, também se mostra necessário entender as características e atributos do próprio instituto da decadência.

A existência de prazos decadenciais justifica-se pela necessidade de impedir que haja uma sujeição eterna ao exercício de um direito subjetivo alheio, de modo a gerar insegurança jurídica e legitimação da inércia. Nesse sentido, esclarece Paulo de Barros Carvalho:

Ora, sempre que o fluxo do tempo ameaçar, de algum modo, a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete no princípio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que têm o condão de definir, drasticamente, a situação, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos³⁶.

Dessa forma, neste tópico, inicialmente estudarei o instituto da decadência no âmbito do direito tributário (3.1), posteriormente destacando os principais entendimentos e discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da suspensão e interrupção do prazo decadencial (3.2).

3.1 DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O instituto da decadência no âmbito do Direito Tributário impõe a extinção do direito material, ou seja, da obrigação tributária oriunda da incidência da norma fiscal, e não apenas o direito de cobrança. Ou seja, no Direito Tributário, por força do art. 156, V, do CTN, a decadência é forma de extinção do crédito tributário, sendo este o próprio direito subjetivo público. Assim, extinto o respectivo crédito, extingue-se a própria obrigação tributária³⁷.

Assevera a doutrina o equívoco legislativo ao incluir a decadência nas causas extintivas do crédito tributário, uma vez que, como é cediço, o prazo decadencial flui anteriormente à constituição do crédito tributário, que se perfectibiliza mediante o lançamento, a partir do qual inicia-se o fluxo prescricional. Dessa forma, defende-se que seria mais adequado o CTN inserir apenas a prescrição nas causas extintivas do crédito tributário³⁸.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 251.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1267.

³⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 667.

Conforme ensina Regina Helena Costa, a decadência no âmbito do Direito Tributário representa causa extintiva do direito do Fisco, na verdade um “poder-dever”, de efetuar o lançamento do crédito tributário, em razão da inércia da administração fazendária dentro do prazo de cinco anos³⁹.

Assim, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional, a Fazenda detém o prazo de cinco anos para realizar a constituição do crédito tributário, findo o qual o direito de realizar ato jurídico administrativo do lançamento terá decaído⁴⁰. Conforme a redação do supramencionado artigo, existem diferentes marcos iniciais para a contagem do prazo decadencial:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
 I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
 II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
 Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento⁴¹.

Como referido, acerca deste dispositivo, assevera Paulo de Barros Carvalho que é inadequado utilizar a expressão “direito de lançar”, visto que o ato jurídico de lançamento é ato vinculado e obrigatório, mostrando-se como um dever do Estado, e não um direito subjetivo de exigir a prestação⁴². Tal afirmação resta corroborada, inclusive, pelo teor do art. 142, parágrafo único do CTN, o qual contém causa de responsabilização funcional da administração pública caso não seja realizada a atividade do lançamento tributário.

Conforme o art. 150, §4º, do CTN, existe outra previsão na lei complementar atinente à decadência, tratando-se, contudo, de marco inicial exclusivo para o lançamento por homologação. Diferentemente daqueles constantes do art. 173, quando o lançamento é pela modalidade homologação, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Relembrando que esta é a situação em que o contribuinte analisa e constitui o crédito tributário, cabendo à administração a atividade homologatória.

³⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 301.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 476.

⁴¹ BRASIL, *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 479.

Quanto aos lançamentos por declaração e de ofício, aplica-se o marco inicial constante do inciso I do art. 173, uma vez que são os lançamentos com diferentes níveis de atividade do Fisco⁴³. Assim, a regra do primeiro inciso, em que há um diferimento para o início da contagem do prazo, é uma forma especial de contagem para as situações em que o procedimento constitutivo depende de atividade da administração tributária.

Ademais, temos o parágrafo único do art. 173, o qual estabelece outro marco inicial para a contagem do prazo decadência. Essa regra determina que, em situações que se verifique a adoção de medidas preparatórias ao lançamento, de modo a antecipar a atividade de fiscalização, a notificação do sujeito passivo será considerada o marco inicial para a fluência do prazo da decadência, afastando-se a hipótese do art. 173, I, do CTN⁴⁴.

Destaca-se, ainda, o parágrafo único do art. 149 do CTN, que dispõe que, para que seja possível revisão do lançamento, tanto por insuficiência de informações (situações de declaração), quanto por omissão no lançamento (situações de homologação), é necessário observar se não restou configurado o transcurso do prazo decadencial quanto à obrigação tributária em análise, uma vez que assim já estará extinto o direito de lançar⁴⁵.

Da mesma forma, conforme entendimento do STJ, o lançamento para cobrar eventuais diferenças apuradas tem que ocorrer dentro do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nas situações de lançamento por homologação (art. 150, §4º, do CTN), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nas situações de lançamento por declaração (art. 173, I, do CTN)⁴⁶.

3.2 SUSPENSÃO E INTERRUPÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL

No âmbito do direito privado, o art. 207 do Código Civil dispõe que, *salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição*.

Uma vez que inexistente dispositivo similar no âmbito do Direito Tributário, especificamente no CTN – instituto legal que regula as normas gerais tributárias -, tratando da possibilidade ou não de se interromper ou suspender o prazo decadencial, a doutrina entende

⁴³ SILVA, Renata Elaine. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 187.

⁴⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 303.

⁴⁵ SILVA, Renata Elaine. *op. cit.*, p. 95.

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial 1413028/RO*, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 05 de ago. de 2014, DJe 13 out. 2014.

pela utilização supletiva do instituto civilista à matéria tributária. Assim, via de regra, defende-se a inexistência de causas impeditivas, suspensivas ou interruptivas do prazo decadencial no Direito Tributário⁴⁷.

Em caráter excepcional, grande parte da doutrina entende ser a situação prevista no inciso II do ar. 173 do CTN uma hipótese de interrupção do prazo decadencial, uma vez que a partir de decisão que anular um lançamento por vício formal, reinicia-se a contagem para que o Fisco constitua adequadamente o crédito tributário. Nesse sentido é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

[...] contrariamente às insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido. Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que *interromper* o prazo que já houvera decorrido até aquele momento⁴⁸.

Para esse autor, o referido dispositivo legal apresenta uma hipótese interruptiva *clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado*⁴⁹.

Esse também é o entendimento de Regina Helena Costa, ao tratar do mesmo inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional:

Essa norma aponta outro relevante aspecto de distinção entre o regime de decadência disciplinado na lei civil e o estabelecido na lei tributária. No direito privado, “salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição” (art. 207, CC). Diversamente, consoante se extrai do art. 173, II, CTN, o prazo decadencial é *passível de interrupção*, visto que a decisão anulatória do lançamento anteriormente efetuado faz com que recomece a fluir o prazo decadencial⁵⁰.

⁴⁷ TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilata-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência em Recurso Especial 1143534/PR*. Relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, julgado em 13 de mar. de 2013, DJe 20 mar. 2013).

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 480.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *loc. cit.*

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 303.

Para Luís Eduardo Schoueri, a decadência não se interrompe nem se suspende⁵¹, sendo a situação do inciso II do art. 173 do CTN uma espécie de prorrogação do prazo para o lançamento, e não uma causa interruptiva ou suspensiva, uma vez que, *se há vício formal no lançamento o crédito sequer foi “constituído” propriamente*⁵². Assim, a decisão que declara o vício formal não seria uma espécie de decisão extintiva do lançamento que interrompe o prazo que transcorria, mas sim anulação com prorrogação de prazo, pois a obrigação permanece pendente de constituição adequada.

Eurico Marco Diniz de Santi, em sua renomada obra sobre a decadência e prescrição no Direito Tributário, destaca que a interrupção constante deste dispositivo legal nada mais é do que uma situação de reinício do prazo decadencial pela anulação por vício formal. Defende que o termo reinício se mostra mais adequado que interrupção exatamente por contemplar o peculiar efeito de “marco temporal para novo prazo”⁵³.

Para este autor, não se verifica propriamente uma situação de interrupção do prazo decadencial, mas uma causa inicial para um novo prazo decadencial, a partir da anulação do lançamento por vício formal:

*A interrupção da decadência do direito do fisco nada mais é do que o reinício (termo preferível àquele) de um novo prazo decadencial, decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal. É o que estabelece a regra da decadência do direito de lançar perante anulação de lançamento anterior, que não interrompe o prazo de outra regra nem tem seu prazo interrompido; ela simplesmente incide quando realizado o evento decadencial previsto em sua hipótese (decorrer cinco anos do fato da anulação do lançamento anterior por vício formal). Deveras, os prazos de formação relativos às diversas regras decadenciais são intercorrentes, conformando normativamente fatos jurídicos decadenciais distintos, cada qual com seu termo inicial*⁵⁴.

Contudo, defende que não há problema em caracterizar como uma interrupção uma vez que, diferentemente do Direito Civil, no Direito Tributário não existe apenas uma regra de decadência, pela multiplicidade de dispositivos legais que tratam de diversas hipóteses e conteúdos⁵⁵. Justifica, assim, a dificuldade dos autores em aceitar essa situação de interrupção exatamente pela origem civilista do instituto.

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 667.

⁵² *Ibidem*, p. 650.

⁵³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 114.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 126.

⁵⁵ Para demonstrar que existem diversas situações envolvendo a decadência tributária e, portanto, diversos marcos iniciais para contagem de prazos, o autor faz referência, neste ponto, à sua construção de seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco. São elas: (i) regra da decadência do direito de lançar sem

Assim, pode-se entender que essa situação não configura propriamente uma hipótese de interrupção da decadência, exatamente porque o que interrompeu o prazo decadencial foi o próprio lançamento, ainda que com vício de forma. Ou seja, a partir do lançamento, não há mais transcurso deste prazo decadencial para que ele seja interrompido. Ainda, havendo discussão administrativa, estará verificada a situação de suspensão da exigibilidade do crédito, e não da decadência, visto que ela já foi interrompida pelo próprio lançamento. Por este motivo defende-se ser mais adequado falar de novo prazo ou reinício do prazo decadencial.

Acerca ainda dessa situação, destaca-se que, assim como diversos autores, Luciano Amaro critica o disposto no art. 173, II, do CTN, referindo que a situação imposta pela lei acaba por premiar, com um novo prazo de cinco anos, o sujeito ativo que realizou ato nulo. Inclusive, este autor entende que a hipótese deste inciso caracteriza tanto uma causa suspensiva quanto interruptiva do prazo decadencial, suspendendo o prazo enquanto do desenvolver da lide administrativa, e interrompendo quando da decisão anulatória, para reinício da contagem do prazo⁵⁶.

Outra pertinente questão sobre a decadência são os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito na possibilidade de o Fisco realizar o lançamento tributário. As causas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão arroladas no art. 151, do CTN, e neste ponto são relevantes por poderem, inclusive, ser implementadas anteriormente à constituição do crédito tributário, ou seja, antes do respectivo lançamento. Assim, o entendimento majoritário é de que essas causas suspensivas não impedem a possibilidade de realização do lançamento do tributo, mas apenas a possibilidade de realização de atos de execução⁵⁷.

Uma vez que só há exigibilidade quando o crédito está formalmente constituído, mediante o lançamento administrativo tributário, as causas suspensivas só podem ter influência sobre o prazo prescricional, mas não na decadência, visto que esta diz respeito ao transcurso do prazo anterior ao momento em que se perfectibiliza a exigibilidade do crédito tributário⁵⁸.

pagamento antecipado, (ii) regra da decadência o direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação, (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior, e (vi) regra da decadência do crédito do Fisco. Todas essas hipóteses constam de distintos dispositivos legais, como a primeira parte do §4º do art. 150; a segunda parte do §4º do art. 150; o art. 173, I; o art. 173, II; o parágrafo único do art. 173 e o art. 156, V. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 119-126)

⁵⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 437-438.

⁵⁷ FRATTARI, Rafael. *Decadência e prescrição no direito tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 129.

⁵⁸ SILVA, Renata Elaine. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 143.

Na verdade, o entendimento majoritário que se tem na doutrina é no sentido de que o ajuizamento de ação para discutir a obrigação tributária, nem mesma na situação em que conferida expressamente a suspensão da exigibilidade, estará o Fisco impossibilitado de realizar o respectivo lançamento tributário⁵⁹. Inclusive é possível extrair a necessidade de realização do lançamento tributário na situação em que há prévia causa suspensiva da exigibilidade, no âmbito federal, pela leitura do *caput* do art. 63, da Lei nº 9.430/96⁶⁰, o qual prevê a existência de lançamento de tributo com exigibilidade suspensa unicamente para efeito de prevenir a decadência.

Há, de outro lado, o entendimento minoritário de que a causa suspensiva da exigibilidade, além de impedir atos de execução, impede o lançamento caso esse ainda não tenha sido realizado. Conforme defende Regina Helena Costa, sendo o lançamento o ato pelo qual se aperfeiçoa o crédito tributário, a fim de fundamentar a cobrança, não faria sentido exigir lançamento apenas para evitar a decadência, se o Fisco está impossibilitado de realizar quaisquer atos de cobrança. Ademais, defende que não pode ser imputada ao Fisco a inércia, característica essencial da decadência, se ele está impedido de agir face a uma causa de suspensão da exigibilidade⁶¹.

De qualquer modo, o entendimento majoritário é no sentido de que, além de não se verificar possibilidade de suspensão do prazo decadencial e, portanto, não ser causa impeditiva da realização do lançamento⁶², o Fisco tem o dever de realizar a formalização do crédito, sob pena de decair e ser extinto seu direito de lançar⁶³. Isso porque as causas de suspensão da exigibilidade não são causas de suspensão da constituição do crédito, ou seja, não interferem no transcurso no prazo decadencial⁶⁴.

Destaca Eurico Marcos Diniz de Santi que apenas na situação em que haja medida liminar proibindo expressamente a realização do lançamento é que se poderia cogitar em

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013, p. 1046.

⁶⁰ Art. 63. “Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”. BRASIL. *Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm.

⁶¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 266-267.

⁶² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 129.

⁶³ FRATTARI, Rafael. *Decadência e prescrição no direito tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 192.

⁶⁴ SILVA, Renata Elaine. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 152.

suspensão do prazo decadencial. Neste caso, aplicar-se-ia o inciso I do art. 173, do CTN, mas deslocando o marco inicial da contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida fora cassada⁶⁵.

O entendimento do Supremo Tribunal de Justiça é no mesmo sentido da doutrina majoritária, pelo qual a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a prática de atos de cobrança contra o contribuinte, como a inscrição em dívida ativa ou penhora, mas não impossibilita que o Fisco realize o lançamento para que assim se evite a decadência, visto que esta não está sujeita às causas suspensivas e interruptivas⁶⁶.

De qualquer modo, pela análise das situações acima colacionadas, é possível verificar que a doutrina e a jurisprudência indicam situações pontuais como passíveis de interromper o prazo decadencial, como no caso da anulação de lançamento por vício formal, ou passíveis de suspender o prazo decadencial, como no caso de existência de liminar expressamente determinando a impossibilidade de realização do lançamento tributário.

⁶⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 130.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Agravo Regimental no Recurso Especial 356479/SP*, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 05 de abr. de 2016, DJe 08 abr. 2016.

4 LANÇAMENTOS COMPLEMENTARES DE ITCD

Abordando agora o objeto de estudo propriamente dito, analisarei a discussão acerca da constitucionalidade das alíquotas progressivas de ITCD, que chegou ao STF pelo Recurso Extraordinário nº 562.045, uma vez que o Estado do Rio Grande do Sul instituiu a progressividade em sua lei estadual competente (4.1).

Assim, após a declaração da constitucionalidade pelo julgamento do Recurso Extraordinário, o Fisco estadual iniciou atividade de lançamentos complementares, visando a cobrança da diferença de alíquotas, o que iniciou diversas ações e entendimentos variados sobre o transcurso do prazo decadencial (4.2).

4.1 DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DAS ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DE ITCD

Como inicialmente referido, o Estado do Rio Grande do Sul promulgou, em 27 de janeiro de 1989, a Lei nº 8.821, que instituiu e regulou o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Pela redação de seu artigo 18, com suas sucessivas alterações trazidas por leis posteriores, verificou-se existir previsão na lei estadual determinado a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD, com base no valor do quinhão recebido pela transmissão *causa mortis*.

Como mencionado no item 2.1 deste trabalho, a Resolução nº 9 do Senado Federal, em seu art. 2º, prevê a possibilidade de os Estados-membros e o Distrito Federal instituírem alíquotas progressivas dos impostos *causa mortis* e doação. Contudo, tendo em vista que a referida resolução entrou em vigor na data de 05 de maio de 1992, bem como que a Constituição Federal não autoriza expressamente essa progressividade em nenhum momento, a lei estadual em comento, promulgada em 1989, não possuía nenhum embasamento normativo para a instituição de alíquotas progressivas.

Entendendo-se pela inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas no imposto de transmissão *causa mortis*, face sua natureza real, diversas decisões judiciais foram proferidas no âmbito dos inventários determinando a aplicação de alíquota fixa, fundamentados no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988. Pela interpretação que se conferia a este dispositivo constitucional, apenas poderia haver progressividade, visando adequar a graduação da capacidade contributiva, nas hipóteses em que o imposto tivesse caráter pessoal.

Assim, após diversos entendimentos conflitantes, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ao julgar o Incidente de Inconstitucionalidade nº 70013242508,

em 10 de abril de 2006, declarou inconstitucional a progressividade constante dos artigos 18 e 19 da Lei Estadual nº 8.821/98, o primeiro tratando do imposto *causa mortis* e o segundo do imposto incidente em doações, definindo a utilização apenas das alíquotas iniciais de cada um dos dispositivos.

Da leitura do acórdão proferido nos autos do incidente supramencionado, verifica-se que foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos que instituíram alíquotas progressivas por elas variarem em razão do valor dos bens tributados, o que não seria possível nos impostos reais. De acordo com a decisão, a progressividade somente poderia ter sido instituída se houvesse previsão expressa na Constituição Federal, uma vez que, pelo art. 145, §1º da Constituição Federal, apenas seria possível a progressividade tributária em impostos pessoais⁶⁷.

Ainda, classificou-se o ITCD como um tributo real por não ser o fato gerador, por natureza, a mensuração da capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo essa a única possibilidade de se atribuir progressividade tributária. Ademais, destacou-se que a autorização constitucional constante do art. 155, §1º, inciso IV diz respeito à fixação, pelo Senado Federal, unicamente da alíquota máxima do ITCD. Dessa forma, referiu-se inclusive que se reputaria inconstitucional o art. 2º da Resolução nº 9 do Senado Federal, uma vez que autoriza a instituição das alíquotas progressivas sem respaldo constitucional, excedendo os poderes conferidos pela Constituição Federal.

Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade, pelo Tribunal de Justiça, das alíquotas progressivas instituídas da lei estadual, os juízes nos processos de inventário determinavam a aplicação da alíquota fixa, sendo a decisão mantida quando da interposição de eventual agravo de instrumento.

Destaca-se o Agravo Interno nº 70019169986, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento manejado exatamente em desfavor de decisão interlocutória que declarou a inconstitucionalidade das alíquotas progressivas de ITCD, determinando a aplicação da alíquota mínima de 1%. A partir da referida decisão, a qual negou provimento ao agravo interno, o Fisco estadual interpôs o Recurso Extraordinário nº 562.045, autuado em 04/09/2007 e com repercussão geral reconhecida em 29/02/2008.

Aqui cumpre referir que o governo estadual, em 2009 (ou seja, após o reconhecimento da repercussão geral mas muito antes do julgamento do recurso extraordinário, que se deu em

⁶⁷ Voto do Desembargador Relator para Acórdão Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, no Incidente de Inconstitucionalidade nº 70013242508, Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, julgado em 10 abr. 2006, publicação em 13 jul. 2006.

fevereiro de 2013), editou a Lei nº 13.337 que alterou a redação dos artigos 18 e 19 da Lei nº 8.821/89, atribuindo alíquotas fixas para a incidência do ITCD, sendo de 4% para as transmissões *causa mortis* e 3% para as transmissões por doação⁶⁸.

Importante destacar que, apesar de publicada em 30 de dezembro de 2009 a Lei nº 13.337/09, que introduziu a alíquota fixa de 4% sobre os bens transmitidos, deve-se observar que, nos termos de seu art. 5º, as mudanças produziram efeitos a partir de noventa dias da sua publicação. Ademais, tendo em vista o teor da Súmula 112, do STF, a alíquota aplicável é aquela vigente ao tempo da abertura da sucessão⁶⁹, e não a vigente no momento do ajuizamento do inventário ou na data do lançamento do imposto.

De qualquer modo, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade originária do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no Agravo Interno nº 70019169986, o Fisco estadual interpôs o Recurso Extraordinário nº 562.045, pelo qual arguiu a inexistência de vedação constitucional para instituição de alíquotas progressivas ao ITCD, mesmo que fosse um tributo de natureza real. Adianta-se que o acórdão proferido pelo STF em 06 de fevereiro de 2013 afastou a inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas.

Como referiu o Ministro Relator Ricardo Lewandowski, o ponto central da questão debatida estava na interpretação do art. 145, §1º da Constituição Federal, qual seja, o dispositivo que determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, situação em que serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

De início, destacou o entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 15.771/MG, pelo qual foi declarada inconstitucional qualquer progressividade em imposto real que não atenda exclusivamente a situações autorizadas pela Constituição Federal. Em seguida, discorreu sobre o Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, que no mesmo sentido julgou inconstitucional a progressividade as alíquotas de ITBI, devido sua natureza real e a inexistência de autorização constitucional, entendimento que posteriormente restou consolidado na Súmula 656 do STF⁷⁰. Especificamente em relação ao imposto de transmissão *causa mortis*, salientou existir dissenso nas decisões do STF, que ora decidiam pela possibilidade, ora pela inconstitucionalidade de alíquotas progressivas.

⁶⁸ SILVA, Gustavo Querotti e. Breves considerações sobre a nova sistemática de alíquotas progressivas do ITCD no Estado do Rio Grande do Sul. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4520, 16 nov. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/44560>. Acesso em: 16 nov. 2019.

⁶⁹ Repisa-se, o momento da abertura da sucessão, como estudado no ponto 2.1 deste trabalho, é o exato momento da morte do *de cujos*, pela aplicação do princípio da *saisine*.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 656*. “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”. Sessão Plenária de 24 de set. de 2003.

Após discorrer acerca da função da progressividade, do seu tratamento constitucional e da interpretação restritiva ao art. 145, §1º da Constituição Federal (por se considerar garantia constitucional ao contribuinte ter progressividade em impostos de caráter pessoal, por refletir a sua capacidade contributiva), o relator negou provimento ao recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.

Após o voto do Ministro Lewandowski, pediu vista dos autos o Ministro Eros Grau, uma vez que já possuía entendimento no sentido da constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCD. Referiu que o voto traçado pelo Ministro Relator decorria da interpretação de que o art. 145, §1º da Constituição Federal limitava a progressividade a impostos de caráter pessoal, por apenas esses refletirem a capacidade contributiva do contribuinte. Cumpre trazer a redação deste dispositivo constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....
 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁷¹

Deste dispositivo, o Ministro Eros Grau retira duas interpretações, que no seu entendimento são independentes entre si: (i) sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, e (ii) sempre que possível, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Destaca que, nesse sentido, não significa que os impostos de caráter pessoal deverão ser, sempre que possível, graduados segundo a capacidade contributiva, mas sim que todos os impostos deverão ser, sempre que possível, graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte.

Diante disso, por entender ser plenamente aferível a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD, ainda mais por ser um tributo de caráter direto, deu provimento ao recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul, de modo a declarar a constitucionalidade da progressividade das alíquotas do imposto de transmissão *causa mortis* constante do art. 18 da Lei nº 8.812/89.

Posteriormente, a maioria dos Ministros pediram vista e proferiram seus votos no sentido da constitucionalidade da progressividade das alíquotas. De plano, destaca-se o voto do

⁷¹ BRASIL [Constituição (1998)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Ministro Menezes Direito, que além de confirmar a interpretação ampliativa do art. 145, §1º da CF, ressaltou que a competência para instituição e regulação do imposto é dos Estados-membros e do Distrito Federal, de modo que não houve exacerbação do comado trazido na lei estadual. No mesmo sentido votaram os Ministros Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia, Ayres Britto, Teori Zavascki e Gilmar Mendes, destacando que a técnica constitucional da progressividade é um instrumento para aferição e concretização do princípio da capacidade contributiva, devendo ser utilizado quando a natureza do imposto assim permitir.

Da mesma forma votou a Ministra Ellen Gracie, mas trazendo apontamentos diferentes e relevantes no que diz respeito a justificativa para a progressividade no ITCD, uma vez que esse imposto se diferencia dos outros tipicamente reais por ser identificável a capacidade contributiva do sujeito passivo. Isso porque o imposto de transmissão *causa mortis* incide sobre o acréscimo patrimonial percebido pelo beneficiário do bem ou direito transmitido de forma gratuita, evidenciado a capacidade contributiva do contribuinte, que inclusive não realizou nenhum esforço para aquele acréscimo patrimonial. Assim, tendo em vista a possibilidade clara de verificação da capacidade contributiva no caso do ITCD, a Ministra destacou que esse tributo pende mais para a categoria dos impostos pessoais do que dos reais.

Em outro sentido votou o Ministro Marco Aurélio que, acompanhando o Relator, referiu ter o imposto de transmissão *causa mortis* natureza eminentemente fiscal e real, de modo que recai sobre os bens independentemente da situação pessoal do sujeito passivo. Defendeu ser unicamente possível a graduação de alíquotas quando aferível a capacidade contributiva individual do contribuinte, o que não é possível no presente imposto pois a progressividade não levaria em conta características econômicas pessoais do sujeito passivo.

Acompanharam o voto do divergente os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto, Ellen Gracie, Teori Zavascki e Gilmar Mendes, e, por maioria, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, fora declarada a constitucionalidade de instituição de alíquotas progressivas no caso do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação. O acórdão foi publicado no Diário de Justiça Eletrônico do STF em 27 de novembro de 2013, tendo o recurso extraordinário transitado em julgado em 9 de dezembro de 2013.

Repisa-se que, neste momento, a progressividade das alíquotas não mais vigia no estado do Rio Grande do Sul tendo em vista a edição da Lei nº 13.337/09 e a instituição de alíquotas fixas para as transmissões *causa mortis* e doação. Contudo, após o julgamento da repercussão geral acima explicitada, em 2015 o estado novamente instituiu a progressividade das alíquotas para o ITCD, mediante a edição da Lei nº 14.741/15.

Assim, atualmente, a partir do julgamento do RE 562.045/RS e da Lei nº 14.741/15, o Rio Grande do Sul possui uma sistemática de progressividade de alíquotas do ITCD. Nos termos do atual art. 18 da Lei nº 8.821/89, para transmissão *causa mortis* há cinco faixas de alíquotas (0, 3, 4, 5 e 6%), enquanto o art. 19 prevê duas faixas para a transmissão por doação (3 e 4%).

A diferença na nova sistemática da progressividade é a previsão legal de inclusão na base de cálculo, e conseqüentemente na definição da faixa da alíquota, o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações e quotas objetos de doações anteriores entre os mesmos sujeitos, efetuadas em período inferior a um ano da data da doação ou da transmissão *causa mortis*. Assim, eventuais doações feitas neste período integrarão a base de cálculo, criando um mecanismo de minimização das tentativas de diminuição da tributação por meio de doações parciais diluídas no tempo⁷².

Por fim, ainda acerca da progressividade em análise, cabe referir, sucintamente, que em 2016 foi julgada pelo STF outra questão relativa a alíquotas progressivas do ITCD. No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 958.709/PE foi definido que o critério para a graduação das alíquotas não pode ser o grau de parentesco entre o transmitente ou doador e o beneficiário dos bens e direitos. Isto porque, conforme orientação consolidada na Corte, o referido critério não guarda relação ou pertinência com o princípio da capacidade contributiva, sendo esse o fundamento da instituição de alíquotas progressivas⁷³.

4.2 DOS LANÇAMENTOS COMPLEMENTARES DE ITCD NO RS

A partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, com a declaração da constitucionalidade da progressividade das alíquotas de ITCD, os recursos extraordinários que estavam sobrestados pela repercussão geral foram reativados para reapreciação da matéria, pela sistemática do art. 543- B, §3º, do CPC/73. Desta forma, em juízo de retratação, o Tribunal

⁷² SILVA, Gustavo Querotti e. Breves considerações sobre a nova sistemática de alíquotas progressivas do ITCD no Estado do Rio Grande do Sul. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4520, 16 nov. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/44560>. Acesso em: 16 nov. 2019.

⁷³ Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ITCMD. Progressividade. Critério para estabelecimento de faixas progressivas. Grau de parentesco. Impossibilidade. 1. Ambas as Turmas da Corte têm rechaçado o critério eleito pela legislação pernambucana para o estabelecimento de faixas de alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCMD) baseado no grau de parentesco entre o transmitente ou doador e o beneficiário dos bens e direitos. Precedentes. 2. Nego provimento ao agravo regimental. Deixo de aplicar ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que a parte agravada não apresentou contrarrazões ao recurso. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 958709-PE*, Relator Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 02 dez. 2016, DJe 15 fev. 2017)

de Justiça passou a determinar que fosse aplicada, em cada um dos processos sobrestados, a progressividade das alíquotas prevista no art. 18 da Lei nº 8.821/89.

Analisarei, como exemplo, o acórdão de juízo de retratação nos autos do Agravo de Instrumento nº 70041602681, julgado em 16 de abril de 2014, por ser um dos primeiros acórdãos que, a partir do retorno do recurso extraordinário sobrestado, reapreciou a matéria decidida com base na decisão do STF.

O processo supramencionado diz respeito a agravo de instrumento, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, contra decisão proferida nos autos do inventário determinando a aplicação da alíquota de 1% ao cálculo de ITCD. Em 27 de abril de 2011, foi negado provimento a irrisignação estadual, mantendo-se a decisão de primeira instância em razão do entendimento consolidado, até então, no sentido da inconstitucionalidade das alíquotas progressivas previstas na lei estadual.

Em desfavor deste acórdão, o Fisco estadual interpôs recurso extraordinário, que, como já referido, foi sobrestado para aguardar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045. Quando da conclusão do julgamento no STF, o processo que estava sobrestado foi remetido à terceira vice-presidência do TJRS, para juízo de admissibilidade do recurso extraordinário, momento em que foi determinado o retorno dos autos ao órgão julgador do agravo de instrumento, para que realizasse juízo de retratação visto que a decisão, a partir da consolidação do Tema 21⁷⁴, divergia da orientação do STF.

Diante disso, os Desembargadores acordaram, em juízo de retratação, em dar provimento ao agravo de instrumento e, tendo em vista a declaração da constitucionalidade da progressividade das alíquotas, determinou-se a aplicação das faixas constantes do art. 18 da Lei nº 8.821/89.

A situação relatada reiterou-se em diversos processos, tendo o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em juízo de retratação nos processos sobrestados, determinado a aplicação das alíquotas progressivas. Importante ressaltar que, como já referido no item 4.1 deste trabalho, a repercussão geral foi reconhecida em 29/02/2008 e a tese firmada apenas em 06/02/2013, sem, no entanto, ter sido concedido efeito suspensivo aos recursos extraordinários. Diante disso, neste ínterim, diversos inventários tiveram suas partilhas homologadas e seus formais expedidos, sendo inclusive baixados e arquivados.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Tema 21: É constitucional a fixação de alíquotas progressivas para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD*. Acórdão paradigma: RE nº 562.045. Tese fixada em 06 fev. 2013.

Contudo, uma vez que em posterior juízo de retratação o Tribunal estadual determinou a aplicação das alíquotas progressivas, o Fisco estadual iniciou atividade de lançamento complementar, constituindo o crédito tributário referente à diferença em relação ao que já pago no momento da tramitação do inventário⁷⁵. E, em face dessas autuações, diversas ações vêm sendo ajuizadas, buscando, em cada caso, a declaração da decadência do direito de o Fisco realizar o referido lançamento complementar, uma vez que já teriam transcorrido mais de cinco anos desde a decisão homologatória dos cálculos da partilha, marco inicial para contagem para a constituição do crédito tributário de ITCD, conforme estudado no item 2.2 deste trabalho.

No capítulo a seguir irei realizar um levantamento das decisões, até então, proferidas pelos Tribunais que analisam a matéria, de modo a delimitar quais os fundamentos para se compreender pela possibilidade, ou não, de realização dos lançamentos complementares mesmo depois de, teoricamente, transcorrido o prazo decadencial.

⁷⁵ Nesse sentido, conforme notícia veiculada no sítio da Secretaria da Fazenda do RS em 2013, assim que o acórdão do RE 562.045 fosse publicado pelo STF, iniciar-se-ia a “cobrança das diferenças de imposto referentes aos milhares de processos judiciais e escrituras públicas de inventário e doação de bens com pagamento do ITCD, baseado em decisões da Justiça Estadual” (cf. <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/3588/stf-reconhece-possibilidade-de-cobranca-progressiva-do-itcd>)

5 DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A partir da situação descrita no capítulo anterior e os lançamentos complementares realizados pelo Fisco estadual para cobrança do crédito tributário relativo à diferença das alíquotas de ITCD pela incidência da progressividade, os contribuintes trouxeram aos tribunais administrativo e judiciário a discussão acerca da decadência do direito de lançar estes créditos tributários.

Assim, analisarei os fundamentos que embasaram diversas decisões proferidas no Estado do Rio Grande do Sul, demonstrando qual o atual entendimento do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (5.1), das Turmas Recursais da Fazenda Pública (5.2) e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (5.3), quanto à contagem do prazo decadencial no caso concreto.

5.1 ENTENDIMENTO DO TARF

Para verificar o entendimento do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul, foi realizada pesquisa no respectivo sítio eletrônico para consultas de decisões administrativa⁷⁶. A partir dos resultados encontrados, foram selecionadas as cinco decisões mais recentes de ambas as Câmaras sobre o assunto, de modo a se verificar os fundamentos para a definição da decadência nos casos apresentados. Tal definição de cinco acórdãos deu-se unicamente para haver abrangência na fundamentação das decisões, tendo sido designada a mais recente para análise mais profunda.

Nesse momento, já se destaca que não há nenhum acórdão deste tribunal reconhecendo a decadência do direito do Fisco de realizar o lançamento complementar de ITCD nos casos que guardam identidade ao assunto abordado neste trabalho. Existem, no entanto, votos vencidos que serão também analisados, de modo a se verificar os fundamentos de ambos os entendimentos.

Quanto à Primeira Câmara, analisar-se-á o acórdão mais recente encontrado, que possui numeração 537/18, correspondente ao recurso voluntário nº 201/18. O acórdão é de relatoria do conselheiro Rodrigo Maciel de Souza, com julgamento datado de 12 de dezembro de 2018. Vejamos como restou ementado o supramencionado acórdão:

⁷⁶ Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Area.aspx?inpKey=4>. Utilizou-se como critério de pesquisa os termos “causa mortis” e “decadência”.

ITCD, decorrente de transmissão causa mortis, pago à alíquota de 1%, por força de decisão judicial, quando pela legislação tributária a alíquota correta seria de 8%. O termo inicial do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento do imposto poderia ter sido efetuado.

Hipótese em que a alíquota aplicável estava sob discussão judicial acerca de sua constitucionalidade e que a decisão favorável ao Estado somente veio a ser estabelecida em sede de juízo de retratação. O prazo de vencimento do imposto (ITCD) ocorre somente após o trânsito em julgado da homologação judicial do cálculo do processo de inventário que, na hipótese, estava pendente de decisão judicial. Decadência inócurre.

Recurso voluntário não provido.

Da leitura do relatório, depreende-se que a autuação impugnada diz respeito a lançamento complementar de ITCD, justificado pelo reconhecimento, em juízo de retratação, da constitucionalidade da progressividade das alíquotas. Relata-se que a recorrente alegou a decadência do crédito, uma vez que transcorrido o prazo previsto no art. 173, I do CTN, o qual, no caso do ITCD, inicia a partir da homologação do cálculo do imposto⁷⁷, que teria ocorrido em 03/01/2007 pela definição da aplicação da alíquota de 1% nos autos do inventário. Assim, ressaltou a recorrente que o agravo de instrumento interposto pelo Estado, à época, não possuía efeito suspensivo e que, portanto, quando a decisão de 2014 confirmou a progressividade, já havia transcorrido o prazo decadencial para realização de lançamento complementar.

O relator, em seu voto, inicia referindo que se aplica o art. 173, I do CTN ao tributo em análise, ou seja, há o prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Contudo, destaca que, no caso, esse momento apenas se concretizou quando da manifestação final do Poder Judiciário sobre o elemento essencial para identificação do imposto devido. Ressalta que só é possível o lançamento de ofício para exigir o ITCD não recolhido quando do vencimento do tributo, e que na hipótese da sucessão *causa mortis*, este só ocorre quando do trânsito em julgado da sentença homologatória do cálculo, o que só ocorreu em definitivo quando do juízo de retratação no agravo de instrumento interposto pelo Estado.

Destacou-se que o cálculo julgado no inventário é imprescindível para aferição do montante devido⁷⁸, de modo que só a partir do momento em que homologado é que a autoridade administrativa possui todos os elementos indispensáveis para a realização do lançamento tributário. Ademais, colacionou o art. 30, inciso I, alínea a, do Decreto nº 33.156/89

⁷⁷ Alegou-se a incidência da Súmula 114 do STF que, como já estudado, refere que *o imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.*

⁷⁸ Foi referido o art. 1.013, §2º do CPC/73, que dispõe *cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do imposto.* Ou seja, no processo de inventário, quando não houver impugnação dos valores atribuídos ao imposto a ser pago, o juiz julga o cálculo, sendo este o marco inicial para lançamento do tributo.

(Regulamento do ITCD no Estado do Rio Grande do Sul), que dispõe que o imposto deverá ser pago, no caso de inventário judicial, em até 30 dias *contados da data em que transitar em julgado a sentença homologatória do cálculo, ou, na falta desta, na data em que transitar em julgado a sentença homologatória da partilha ou da adjudicação, e, em qualquer hipótese, antes da expedição dos formais.*

É possível, diante disso, concluir que o conselheiro se utilizou da interpretação de que, enquanto não transitado em julgado a homologação do cálculo, não é possível a realização do lançamento do imposto, visto que este ainda não é exigível, nos termos da legislação estadual. E, no caso, determinou que este trânsito em julgado ocorre apenas após o juízo de retratação, estando o imposto inexigível neste ínterim e, portanto, impedido de ser lançado pelo Fisco.

Dessa forma, a Primeira Câmara, por maioria e com voto de desempate do presidente, negou provimento ao recurso voluntário, não entendendo pela configuração da decadência no caso concreto. Os conselheiros Luís Antônio dos Santos e Juliano Pacheco Machado restaram vencidos, de modo que reconheceram a decadência do direito do Fisco de realizar o lançamento complementar.

O conselheiro Luís Antônio dos Santos apresentou voto divergente, mostrando-se importante analisar seus fundamentos. O julgador traz à tona o art. 35, parágrafo único do CTN, dispondo que nas transmissões *causa mortis ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários*, demandando o entendimento de que o tributo só é exigível a partir da homologação do cálculo, já consolidado na Súmula nº 114 do STF.

Assim, ressalta que este é o termo inicial para o lançamento do tributo pois é neste momento que estará definido os aspectos materiais, quantitativos e formais para o lançamento da exigência, nos termos do artigo 173, I, do CTN. Dessa forma, enfatiza que, no caso, já havia decorrido o prazo quinquenal entre a sentença homologatória do cálculo do imposto até o lançamento complementar, não sendo possível se entender que a revisão do lançamento pelo Fisco ficaria atrelada ao trânsito em julgado da sentença homologatória proferida no processo de inventário.

Isso porque, conforme seu voto, o art. 30, inciso I, alínea a, do Decreto nº 33.156/89, trazido pelo voto do relator, aplica-se como prazo para pagamento do imposto, ou seja, para atividade do contribuinte, e não para a realização do lançamento do imposto, atividade do sujeito ativo da obrigação tributária. Ou seja, entende-se que, tendo o sujeito passivo prestado as informações necessárias e havendo o cálculo judicial homologado, não há como se entender

que o Fisco necessite aguardar o trânsito em julgado para lançar o tributo que entenda devido, por força da previsão expressa do art. 149, VI do CTN⁷⁹.

Dessa maneira, fundamenta que, com o recolhimento do imposto à alíquota de 1%, quando homologado o cálculo, o Fisco obteve formalmente todos os dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo permanecido silente até o momento em que já operada a decadência.

Ademais, refere que a pendência da discussão judicial sobre a alíquota aplicável junto ao Supremo Tribunal Federal não criou qualquer óbice para lançamento de ofício, aplicando-se a alíquota que se entendesse devida. Isso porque essa é a *situação corriqueira nas relações tributárias acerca da possibilidade do "lançamento para prevenir a decadência"*, sendo possível o *lançamento de ofício pelo sujeito ativo do imposto [...] enquanto pendente de decisão judicial sobre algum ponto de discussão*.

Recorda inclusive a questão de que, mesmo que estivesse suspensa a exigibilidade do crédito por uma das hipóteses do art. 151 do CTN, não estaria de forma alguma suspenso o prazo decadencial para efetivação do lançamento. Assim, mesmo diante dessas situações, o Fisco estaria obrigado a realizar o lançamento, visando prevenir a decadência do seu direito de constituir o crédito tributário.

Diante disso, o conselheiro defende o entendimento de que, mesmo existindo discussão judicial (e mesmo na existência de liminar determinando o recolhimento do imposto pela alíquota mínima), não há suspensão do prazo decadencial ou impedimento do direito do Fisco de realizar o lançamento de ofício, embora impossibilitado apenas de realizar atividade de cobrança do crédito já constituído. Assim, por ter o Fisco permanecido inerte, entendeu e votou no sentido de estar configurada a decadência do caso concreto.

Quanto aos próximos quatro mais recentes acórdãos julgados pela Primeira Câmara do TARF⁸⁰, todos foram julgados na mesma sessão de 12 de dezembro de 2018, possuindo a mesma composição de julgamento e, conseqüentemente, o mesmo resultado do acórdão. Ou seja, por maioria, todos negaram provimento aos Recursos Voluntários, vencidos os conselheiros Luís Antônio dos Santos e Juliano Pacheco Machado, pelos mesmos fundamentos acima já analisados.

⁷⁹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;”. BRASIL, *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

⁸⁰ Acórdãos de nº 533/18, 532/18, 531/18 e 530/18, todos da Primeira Câmara do TARF, julgados em 12 de dezembro de 2018.

No tocante à Segunda Câmara do TARF, também se analisará o acórdão mais recente encontrado no banco de decisões administrativas, tendo este a numeração 285/19, correspondente ao recurso voluntário nº 540/18. Este acórdão é de relatoria da conselheira Maria Pia de Freitas Costa Rodrigues, com julgamento datado de 17 de abril de 2019. Colaciona-se sua ementa:

ITCD. ALÍQUOTA. PROCESSO JUDICIAL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. NOTIFICAÇÃO POR EDITAL. NULIDADE. AFASTADA.

ITCD, decorrente de transmissão causa mortis, pago à alíquota de 1%, por força de decisão judicial. Decisão posteriormente reformada em juízo de retratação, na forma do art. 543-B, §3º, do CPC, que reconheceu a constitucionalidade da progressividade de alíquotas para o ITCD, estabelecida na Lei n. 8.821/89.

O imposto é exigível 30 (trinta) dias após o trânsito em julgado da decisão homologatória do cálculo (arts. 21 da Lei 8.821/89 e 30, I, do Decreto nº 33.156/89). Não configurada inércia do Fisco, pois as decisões judiciais que determinaram a aplicação da alíquota de 1% foram objeto de recursos formulados pelo Estado, que transitaram em julgado apenas em 2014 (RE 562.045). Inocorrência da decadência do direito da Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, conforme alegado pelo Sujeito passivo.

O lançamento do imposto sobre transmissão causa mortis e doação dá-se por declaração, incidindo, no caso concreto, a regra prevista no art. 173, I, do CTN.

A notificação editalícia encontra-se prevista no art. 21 da Lei n. 6.537/73, que elenca as formas de notificação.

Preliminar de nulidade rejeitada. Unânime.

Recurso Voluntário desprovido. Por maioria.

Da leitura do relatório, depreende-se que se trata, da mesma forma, de autuação de crédito tributário referente à diferença de alíquotas de ITCD a partir da decisão em juízo de retratação que determinou a aplicação da alíquota progressiva, adequando-se à tese firmada pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Quanto ao mérito ora analisado, relata-se que a recorrente alegou a decadência do crédito, uma vez que transcorrido o prazo previsto no art. 173, I do CTN desde a data em que foram homologados os cálculos do ITCD. Assim, tendo sido os cálculos homologados em 24/06/2010, e o respectivo prazo para constituir o crédito tributário iniciado em 01/01/2011, o Fisco deveria ter realizado o lançamento de ofício até 01/01/2016 para evitar a decadência, o que ocorreu apenas em 27/06/2017.

A relatora, em seu voto, também destaca o disposto no art. 30, inciso I do Decreto nº 33.156/89. Relata que, conforme o teor deste dispositivo, na redação vigente à época em que ocorreu o fato gerador, o imposto em análise devia ser pago em 30 dias contados da data que transitar em julgado a sentença homologatória do cálculo, estando o Fisco impedido de efetuar o lançamento de ofício por falta do pagamento antes do transcurso deste prazo. Assim, ressalta

que o início do prazo de cinco anos não pode ser contado na data em que defendido pela recorrente, mas sim a partir de quando houve o vencimento para pagamento do imposto.

Aponta que o Fisco não poderia constituir o crédito para o fim de prevenir a decadência uma vez que havia decisão nos autos do inventário reputando inconstitucional a alíquota progressiva e determinando a aplicação da alíquota mínima. Nesse sentido, refere que haveria abuso de poder por parte da Fazenda se tivesse efetuado o lançamento estando a exigibilidade suspensa por parte da primeira decisão do agravo de instrumento que determinou a aplicação da alíquota de 1%. Apenas com o trânsito em julgado da decisão que decidiu pela constitucionalidade das alíquotas progressivas é que haveria iniciado o prazo de 30 dias para pagamento o tributo e assim, a partir do vencimento teria iniciado o prazo para lançamento do imposto não recolhido.

Dessa forma, o fundamento trazido pela relatora para não configuração da decadência no caso concreto é de que o Fisco estaria impedido de realizar o lançamento pela existência de decisão determinado a aplicação da alíquota de 1%, só alterando essa situação quando do juízo de retratação e a determinação a aplicação da alíquota progressiva. Só a partir deste momento teria iniciado o prazo para pagamento e o posterior início do prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Assim, a Segunda Câmara, por decisão de maioria, negou provimento ao recurso voluntário, não entendendo pela configuração da decadência no caso concreto, restando vencida a conselheira Luana Bernardino Noronha. Conforme teor de seu voto divergente, defende a julgadora pela aplicação do entendimento do STJ quanto ao marco inicial para possibilidade de lançamento de ITCD para fins de evitar a decadência. Destarte, refere que, conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça, é a partir da prolação da sentença de homologação da partilha que se mostra possível a identificação dos aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, sendo este o marco inicial para a realização do lançamento.

Citou, ainda o acórdão proferido na Apelação Cível nº 70074558024⁸¹ que, em caso idêntico ao analisado, decidiu pela configuração da decadência do direito de o Fisco de lançar o crédito correspondente à diferença de alíquota exatamente por não ter sido concedido efeito suspensivo às insurgências do Estado. Assim, deveria ter sido realizado o lançamento complementar da maneira que se entendia devido, de modo a evitar a decadência.

Desta forma, a conselheira votou por acolher a alegação de decadência, uma vez que transcorrido mais de cinco anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

⁸¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70074558024*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em: 26 set. 2017.

lançamento poderia ter sido efetuado, contados a partir da data da homologação da partilha e o momento em que efetivada a constituição do crédito complementar, a partir da notificação do sujeito passivo acerca da lavratura do auto de lançamento.

Relativamente aos próximos quatro mais recentes acórdãos julgados pela Segunda Câmara do TARF⁸², da mesma forma todos negaram provimento aos Recursos Voluntários, por se entender que estava o Fisco impedido de realizar o lançamento enquanto pendente a definição das alíquotas aplicáveis. E, do outro lado, quando participantes dos julgamentos, restaram vencidas as conselheiras Luana Bernardino Noronha e Fabiana Lemos Marques, com votos no mesmo sentido da necessidade de realização do lançamento complementar em até cinco anos contados da homologação do cálculo do imposto.

Assim, verifica-se que ambas as Câmaras do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria, entendem que não há violação ao art. 173, I do CTN quando dos lançamentos complementares de ITCD. Fundamento basilar é o entendimento de que o Fisco se encontrava impedido de fazer o lançamento complementar, e que apenas a partir da retratação nos processos de inventário poder-se-ia considerar como iniciado o prazo para constituir o crédito tributário.

5.2 ENTENDIMENTO DAS TURMAS RECURSAIS

Também se buscou o entendimento das Turmas Recursais da Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul acerca da matéria, realizando-se a pesquisa, da mesma maneira, no respectivo sítio eletrônico para consulta das decisões judiciais⁸³. Assim, delimitou-se a pesquisa entre as decisões proferidas de 01/01/2018 a 31/10/2019, de modo que se localizou três acórdãos sobre o assunto tratado neste trabalho, as quais serão aqui analisadas de modo a se verificar os fundamentos para a definição da decadência nos casos apresentados.

O acórdão mais recente que trata da matéria é o Recurso Cível nº 71008667214, julgado em 28 de agosto de 2019 pela Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública, de relatoria do Magistrado Mauro Caum Gonçalves. O acórdão restou assim ementado:

RECURSO INOMINADO. ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. DIREITO
TRIBUTÁRIO. ITCD. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. HOMOLOGAÇÃO EM

⁸² Acórdãos de nº 278/19, julgado em 17 de abril de 2019; nº 198/19, julgado em 20 de março de 2019; nº 169/19, julgado em 13 de março de 2019; e nº 545/18 julgado em 12 de dezembro de 2018.

⁸³ Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Utilizou-se como critério de pesquisa os termos “ITCD” e “decadência”, e aplicou-se como filtro que a pesquisa gerasse resultados apenas de julgamentos da Turmas Recursais.

INVENTÁRIO. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. Caso em que admitir-se a hipótese de constituição do crédito tributário cerca de onze anos após a homologação da partilha, acrescido de juros e multa, com base em juízo de retratação proferido nos autos de agravo de instrumento, implica - a pretexto de se defender -, subverter os bens jurídicos que dão significado à Segurança Jurídica e fundamentam o próprio Estado de Direito, motivo pelo qual passo a fundamentar o julgamento de procedência da presente ação anulatória. A homologação do cálculo da partilha é o marco inicial da decadência justamente por caracterizar a perfectibilização da transmissão dos bens, que só ocorre após a comprovação do pagamento do ITCD, que, por sua vez, somente é exigível a partir do momento em que os elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária possam ser visualizados com clareza, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, a quantificação da base de cálculo e o fato gerador. Por isso, no caso concreto, o marco inicial do prazo decadencial, efetivamente, ocorreu com a homologação do cálculo da partilha, independentemente da existência de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido em agravo de instrumento – no caso concreto, frise-se, o extraordinário não foi admitido pelo TJRS, tendo sido sobrestado, sim, o agravo em recurso extraordinário. A partir do desprovimento dos agravos havia juízo de certeza quanto à alíquota, e com a homologação de sentença, eram claros os elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária, motivo pelo qual, em deferência ao princípio setorial da segurança jurídica tributária, teve início o prazo decadencial do art. 173 do CTN, ao efeito jurídico de limitar o poder administrativo de cobrar tributo. Assim, na forma do artigo 46 da Lei nº 9.099/95 e em atenção aos critérios de celeridade, simplicidade, informalidade e economia processual elencados no artigo 2º da mesma lei, confirma-se a sentença em segunda instância, constando apenas da ata, com fundamentação sucinta e dispositivo, servindo de acórdão a súmula do julgamento. RECURSO DESPROVIDO. UNÂNIME⁸⁴.

Assim, pela leitura do supramencionado acórdão, verifica-se que este julgou o recurso inominado interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, contra a sentença que extinguiu os lançamentos complementares de ITCD uma vez que reconhecida a ocorrência da decadência no caso concreto. Traz o relatório que o Estado recorrente alegou que não poderia ter realizado o lançamento antes de que se conhecesse a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada para apurar o imposto devido.

Contudo não se entendeu pelo provimento do recurso uma vez que, conforme o voto do relator e correspondentes citações à respectiva sentença, reconhecer a possibilidade de realização de lançamento complementar, no caso, depois de mais de onze anos após a homologação da partilha, implicaria em *subverter os bens jurídicos que dão significado à Segurança Jurídica*⁸⁵, destacando-se que o objetivo da decadência é exatamente impor limite ao poder administrativo de constituir o crédito tributário, em razão do decurso do tempo.

Dessa forma, o relator transcreveu a sentença de primeira instância, pela qual restou definido que a contagem da decadência no caso do ITCD, conforme entendimentos

⁸⁴ RIO GRANDE DO SUL. Turmas Recursais. *Recurso Cível, Nº 71008667214*, Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública, Relator: Mauro Caum Gonçalves, Julgado em 28 ago. 2019.

⁸⁵ Correspondente a trecho da sentença, proferida pela Magistrada Marialice Camargo Bianchi no processo nº 9056644-15.2018.8.21.0001, colacionada pelo relator como suas razões de voto.

consolidados do STJ e do TJRS, inicia-se com a homologação do cálculo, por ser o momento em que se torna exigível o imposto de transmissão, visto estarem presentes os elementos constitutivos da hipótese de incidência, quais sejam, a identificação do sujeito passivo, a quantificação da base de cálculo e o fato gerador.

Destaca, ainda, que a existência de recurso extraordinário não muda o marco temporal do início da decadência, ainda mais pelo fato de que o extraordinário, no caso concreto, foi inadmitido pelo tribunal face o entendimento já consolidado acerca da inconstitucionalidade das alíquotas progressivas, tendo sido sobrestado, na verdade, o agravo em recurso extraordinário.

Interessante a construção trazida na sentença no sentido de que a alíquota não é um dos elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária que precisam ser definidos pela homologação do cálculo. Estes seriam, como acima descrito, o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo, sendo que a alíquota incidente decorre apenas da definição legal.

Assim, refere a magistrada *a quo* que, (i) tendo sido a alíquota progressiva à época declarada inconstitucional pelo juízo do próprio inventário, em controle difuso de constitucionalidade, (ii) com o desprovimento do agravo de instrumento, e (iii) com a ausência de efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto, não se verifica precariedade quanto a alíquota aplicável ao caso, sendo completamente possível a homologação da partilha e o início da contagem do prazo decadencial para eventual lançamento de ofício.

Ainda, ressaltou a sentença que, a partir da homologação do cálculo, o agravo de instrumento perdeu seu objeto, eis que aquela decisão tem caráter terminativo. Assim, deveria o Estado ter se insurgido contra essa sentença, interpondo recurso de apelação. No seu entendimento, apenas assim poderia o Estado continuar com a discussão do cálculo do imposto e da alíquota cabível, bem como para postergar o início da contagem do prazo decadencial. Defende-se, ainda que apenas se o juízo de retratação tivesse ocorrido dentro do prazo decadencial é que o Fisco poderia ter realizado o lançamento complementar, eis que apenas assim seria cabível a alteração da certeza que se tinha com a homologação do cálculo, e que de qualquer forma isto só poderia ocorrer dentro do prazo decadencial.

Após transcrever as razões de decidir da magistrada de primeira instância, o relator reiterou o entendimento de que, não tendo sido conferido efeito suspensivo ao agravo em recurso extraordinário, não há como o juízo de retratação alterar a data da homologação do cálculo. Isto porque, quando houve a homologação do cálculo, não houve interposição de recurso, sendo determinados os alvarás e os formais de partilha. Assim, em atenção ao princípio da segurança jurídica, a sentença foi mantida para reconhecer a ocorrência da decadência no

caso concreto, eis que transcorridos mais de dez anos entre a homologação do cálculo e o lançamento complementar do imposto.

A seguir, sucintamente analisarei o segundo acórdão localizado que trata desta matéria no período delimitado na pesquisa. Refere-se ao Agravo de Instrumento nº 71008567521, julgado em 22 de agosto de 2019 pela Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública, de relatoria do Magistrado Alan Tadeu Soares Delabary Junior, que restou assim ementado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TERCEIRA TURMA RECURSAL DA FAZENDA PÚBLICA. ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMPLEMENTAR DE ITCD. REQUISITOS DO ART. 300 DO CPC DEMONSTRADOS. RECURSO INTERPOSTO CONTRA DECISÃO QUE INDEFERIU O PEDIDO LIMINAR. DEFERIDO O EFEITO SUSPENSIVO EM SEDE RECURSAL. DECISÃO MANTIDA. 1. No caso dos autos restou declarada incidentalmente a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCD no processo de inventário nº 001/1.05.2295036-5 e homologada a partilha em 14/01/2009. 2. Em 24/09/2018 o Estado do Rio Grande do Sul efetuou lançamento complementar do ITCD, consistente na diferença entre o imposto recolhido pela autora nos autos do inventário e o que a Fazenda Pública entendia devido. 3. Dessa forma, tem-se que o lançamento complementar, deveria ter sido realizado no prazo de 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que homologado o cálculo da partilha que, in casu, considera-se o ano de 2010, o que o Fisco buscou fazer somente no ano de 2018. 4. Destarte, em exame sumário, vislumbrada a probabilidade do direito acerca da ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário, assim como o perigo de dano, considerando a inscrição do nome da autora nos órgãos de restrição de crédito, a fim de evitar prejuízos à parte agravante, deve ser concedido o efeito suspensivo ativo do agravo de instrumento, para deferir a tutela provisória de urgência. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. UNÂNIME⁸⁶.

O supramencionado agravo de instrumento foi interposto contra decisão que indeferiu o pedido de tutela provisória de urgência, pela qual se objetivava a suspensão da exigibilidade do crédito complementar de ITCD relativo à diferença de alíquotas progressivas, fundamentado na ocorrência da decadência do crédito lançado. Tendo sido deferida a antecipação da tutela recursal no julgamento monocrático do relator, foram transcritas estas razões em seu voto.

Em síntese, por ser agravo exclusivamente interposto em razão de decisão que indeferiu a tutela provisória, a decisão se deu no sentido de que estavam presentes os requisitos do art. 300 do CPC por seu plausível a alegação de decadência. Ou seja, uma vez que o marco inicial para contagem do prazo decadencial no caso do ITCD é a homologação do cálculo da partilha, e já transcorridos os cinco anos para o lançamento, entendeu-se por suspender a exigibilidade do crédito constituído.

⁸⁶ RIO GRANDE DO SUL. Turmas Recursais. *Agravo de Instrumento, Nº 71008567521*, Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública, Relator: Alan Tadeu Soares Delabary Junior, Julgado em 22 ago. 2019.

O terceiro e último acórdão encontrado pelos parâmetros já descritos é também um agravo de instrumento interposto contra decisão que indeferiu o pedido de tutela provisória para suspensão da exigibilidade do crédito complementar de ITCD. Refere-se ao Agravo de Instrumento nº 71008566291, julgado em 24 de julho de 2019 pela Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública. Teve como relator o Magistrado José Luiz John dos Santos, restando desta forma ementado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. SEGUNDA TURMA RECURSAL DA FAZENDA PÚBLICA. DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMPLEMENTAR DE ITCD. ART. 173, I, DO CTN. ART. 300 DO CPC. PRESENTE PROBABILIDADE DO DIREITO E O PERIGO DE DANO. PRECEDENTES. SÚMULA 114 DO STF. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO⁸⁷.

Da mesma forma foram reproduzidas no voto pelo relator as razões de decidir do julgamento monocrático que deferiu a antecipação da tutela recursal para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Neste caso, foi analisado o mérito de maneira mais aprofundada para verificação do preenchimento do requisito da probabilidade do direito. Suscintamente, ressaltou-se que não fora concedido efeito suspensivo aos recursos interpostos pelo Estado quando da definição das alíquotas no caso concreto, tendo sobrevivido sentença homologatória, seu trânsito em julgado, a expedição dos formais de partilha com a posterior baixa e arquivamento do feito.

Assim, destacou-se que, nos termos do art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário decai em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo o marco inicial da contagem do prazo a data da sentença que homologa a partilha. Ademais, fora dado provimento ao agravo de instrumento especialmente pelo fato de o prazo decadencial não está sujeito a causas suspensivas ou interruptivas, demonstrando a probabilidade do direito para concessão da tutela provisória de urgência no caso concreto.

Assim, pela análise das decisões já proferidas pelas Turmas Recursais acerca do assunto deste trabalho, vemos que o entendimento que se consolidou neste órgão julgador foi no sentido de ocorrência da decadência nos casos de lançamentos complementares do ITCD. Isto porque, mesmo que a partir das decisões em juízo de retratação tenha havido determinação de aplicação da alíquota progressiva pela sua constitucionalidade reconhecida pelo STF, o

⁸⁷ RIO GRANDE DO SUL. Turmas Recursais. *Agravo de Instrumento, Nº 71008566291*, Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública, Relator: José Luiz John dos Santos, Julgado em 24 jul. 2019.

lançamento complementar somente poderia ter sido realizado se dentro do prazo quinquenal da decadência, contado a partir da data da homologação dos cálculos.

Dos argumentos utilizados, destaca-se, portanto, o fato de que não foi conferido efeito suspensivo às irresignações do Fisco estadual durante o tramitar dos processos de inventário, que tiveram seu regular desenvolvimento e transitaram em julgado. Ademais, o fato de que a decadência não está sujeita, conforme entendimento dos tribunais superiores, a causas suspensivas ou interruptivas, devendo eventual lançamento complementar de ofício ser realizado dentro do prazo decadencial.

De outro lado, verificou-se inconsistência quanto ao marco inicial, tendo algumas decisões utilizado indistintamente o momento da homologação dos cálculos, o momento do trânsito em julgado da homologação dos cálculos e o momento da homologação da partilha. Essa, na verdade, é confusão recorrente, como referido no item 2.2 deste trabalho.

5.3 ENTENDIMENTO DO TJRS

Por fim, fora analisado o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, realizando-se a pesquisa no respectivo sítio eletrônico para consulta das decisões judiciais⁸⁸. Assim, delimitou-se a pesquisa entre as decisões proferidas de 01/01/2018 a 31/10/2019. Tal recorte, igualmente ao realizado do item 5.2 acima, foi assim realizado unicamente por ser a partir da referida data que Tribunal de Justiça começou a reiteradamente analisar a matéria deste trabalho.

Dessa forma, localizaram-se 47 acórdãos, entre apelações e agravos de instrumento, que trataram da matéria, sendo que apenas 4 entenderam pela inexistência de causa suspensiva ou impeditiva do direito de lançar o crédito tributário complementar. Assim, como veremos, o entendimento majoritário no TJRS é no sentido de que não poderia o Fisco realizar o lançamento complementar enquanto não realizado o juízo de retratação, de modo que não se verificaria a ocorrência da decadência dos créditos complementares de ITCD.

Em razão de sua menor quantidade, irei analisar inicialmente os argumentos trazidos pelos acórdãos favoráveis ao pleito dos contribuintes, decidindo pela extinção do crédito tributário complementar eis que transcorrido o prazo decadencial.

⁸⁸ Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Utilizou-se como critério de pesquisa os termos “ITCD” e “decadência”, e aplicou-se como filtro que a pesquisa gerasse resultados apenas de julgamentos do Tribunal de Justiça do RS.

O acórdão mais recente neste sentido foi o decorrente do julgamento do Agravo de Instrumento nº 70081346058, julgado em 28 de agosto de 2019 pela Sétima Câmara Cível do TJRS. Teve como relatora a Desembargadora Sandra Brisolara Medeiros, restando desta forma ementado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INVENTÁRIO FINDO. ITCD. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. JULGADO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RECONHECENDO A CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. DESCABIMENTO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO VERIFICADA. PEDIDO DE SOBREPARTILHA AJUIZADO NO ANO DE 2018. INVIABILIDADE DE RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO COM BASE NA ALÍQUOTA DE 4%. DECISÃO AGRAVADA REFORMADA EM PARTE. Segundo o disposto no art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário (lançamento tributário) extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Rememoro, ainda, que o ITCD é um tributo sujeito ao chamado “lançamento por declaração”, disciplinado pelo art. 147 do CTN, muito claro ao dispor que o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Com a declaração do sujeito passivo, a homologação do cálculo e a expedição da guia de arrecadação pela Fazenda Pública, considera-se lançado o tributo, porquanto perfeitamente identificados a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o montante do tributo devido e o sujeito passivo, nos termos do art. 142 do mesmo diploma legal. Assim, e in casu, o chamado lançamento complementar, consistente na diferença entre o imposto recolhido pelo inventariante e o que a Fazenda Pública entende devido, deveria ter sido realizado no prazo de 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que homologado o cálculo da partilha que, na ausência de outros dados, considera-se o ano de 2007, quando expedidos os formais da primeira partilha, ou, ainda, o ano de 2010, quando transitou em julgado - por força da desistência do RE pelo Estado - a decisão que, na origem, reconheceu a inconstitucionalidade da progressividade da cobrança do ITCD prevista na Lei nº 8.821/89, determinando a aplicação da alíquota mínima prevista na Lei nº 8.821/89. Diante desse contexto, no tocante à primeira partilha, ou seja, aquela realizada no processo de inventário nº 001/1.06.0009364-0, transcorreu o prazo legal para que o Fisco constituísse seu crédito, não se cogitando verificação de eventual diferença de alíquota. Situação diversa, contudo, ocorre com a sobrepartilha, processo nº 001/1.18.0034181-5, que foi distribuída no ano de 2018, quando já pacificada a constitucionalidade das alíquotas progressivas previstas no art. 18 da Lei nº 8.821/89, de modo que não há falar em alíquota de 4%, como pretende o agravante. AGRAVO DE INSTRUMENTO PARCIALMENTE PROVIDO⁸⁹.

O referido agravo de instrumento foi interposto contra decisão que determinou, no processo de sobrepartilha, que os autos fossem encaminhados à Fazenda para que se verificasse eventual imposto de transmissão devido na primeira partilha, exatamente em relação à diferença de alíquotas, tendo em vista o julgamento da progressividade pela sistemática da repercussão geral. Alegou a parte agravante o trânsito em julgado da decisão que decidiu pela

⁸⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70081346058*, Sétima Câmara Cível, Relatora: Sandra Brisolara Medeiros, Julgado em 28 ago. 2019.

inconstitucionalidade na progressividade do ITCD à época da primeira partilha, determinando a aplicação da alíquota mínima prevista na lei estadual.

Assim, uma vez que não teria havido agregação de efeito suspensivo às insurgências do Estado, o processo de inventário tramitou normalmente até seu encerramento, sendo reativado apenas em decorrência do pedido de sobrepartilha. Assim, descreve o teor do acórdão que teria havido a expedição dos formais de partilha em 07/11/2007 e a baixa e o arquivamento do feito em 12/11/2007.

Para analisar a matéria, inicia o relator tratando da forma de constituição do crédito de ITCD, destacando ser pela modalidade de lançamento por declaração, conforme disciplina o art. 147 do CTN⁹⁰. Assim, a partir das informações declaradas pelo sujeito passivo ou pelo terceiro, há a homologação do cálculo e expedição da guia de arrecadação pelo Fisco estadual, considerado neste momento lançado o tributo, uma vez que passível de identificação os aspectos legais constantes do art. 142, do CTN.

Novamente, destaco que este artigo é o qual determina que a constituição do crédito tributário se dá mediante o lançamento, sendo este o procedimento (entendido, pela doutrina, como estudado no item 2.2, como ato administrativo) que (i) verifica a ocorrência do fato gerador; (ii) determina a matéria tributária; (iii) calcula o montante do tributo devido; (iv) identifica o sujeito passivo da relação tributária; e, sendo o caso, (v) aplica a penalidade cabível.

Ainda, o relator traz em seu voto que, de outro lado, o lançamento complementar diz respeito à diferença entre o imposto recolhido e aquele que o Fisco entende por devido, e deve ser realizado no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que homologado o cálculo do imposto no processo de inventário. O lançamento complementar, por ser derivado da iniciativa da própria administração tributária de modo a revisar o tributo já lançado, é da modalidade dos lançamentos de ofício e, por isso, se aplica a regra do art. 173, I, do CTN quanto à contagem do prazo para sua realização.

No caso analisado, não tendo nos autos informação de quando houve a homologação do cálculo da partilha, o relator aplicou como marco inicial da contagem do prazo decadencial o ano de 2007, em que já expedidos os formais de partilha, o qual, logicamente, ocorre após a

⁹⁰ Art. 147. “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.” BRASIL, *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

homologação do cálculo, conforme procedimento do inventário judicial descrito no item 2.2. Assim, no caso, a contagem iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte àquela data, qual seja, em 01/01/2008.

Repisa-se que o agravo de instrumento analisado foi interposto contra decisão que determinava a remessa dos autos, após o pedido de sobrepilha, à Fazenda para apuração da diferença de alíquotas já adimplidas à época, agora pela aplicação da progressividade ora constitucional. Ocorre que o processo de sobrepilha teria sido distribuído no ano de 2018, momento em que já, teoricamente, transcorrido o prazo legal para constituição de eventual diferença de alíquota, motivo pelo qual o voto da Desembargadora Relatora foi no sentido de não remeter os autos para verificação de diferença de imposto, uma vez que operada a decadência.

Assim, o acórdão analisado mostra-se relevante por tratar dos conceitos dos lançamentos que podem formalizar a constituição do crédito de ITCD, tendo cada qual seu marco e prazo para implementação. Assim, enquanto que o lançamento do imposto pela modalidade da declaração se dá com a prestação das informações pelo sujeito passivo ou pelo terceiro responsável, a homologação dos cálculos e a expedição da guia de arrecadação, o lançamento complementar é aquele para formalizar a eventual divergência encontrada pelo Fisco, de modo que deve ocorrer em até cinco anos a partir do momento em que toma ciência do valor insuficiente, que se dá, pelo entendimento dos tribunais superiores, com a homologação do cálculo do imposto⁹¹.

O próximo acórdão localizado que entendeu pela decadência do direito do Fisco em realizar o lançamento complementar foi o referente ao Agravo de Instrumento nº 70077816098, julgado em 29 de agosto de 2018, também de relatoria da Desembargadora Sandra Brisolará Medeiros, conforme ementa que segue:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INVENTÁRIO FINDO. SOBREPILHA. ITCD. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, EM RAZÃO DE JULGAMENTO, PELO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECONHECENDO A CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS.

⁹¹ PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. INVENTÁRIO. ITCMD. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DO TRIBUTO. HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. 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 (AgRg no REsp 1.257.451/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 06/09/2011, DJe 13/09/2011). 2. Agravo interno não provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no REsp 1133030/RS*, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06 de dez. de 2016, DJe 15 dez. 2016).

DESCABIMENTO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO VERIFICADA. DECISÃO AGRAVADA REFORMADA. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO⁹².

Da mesma forma trata-se de situação em que, após pedido de sobrepartilha e com juízo de retratação, foi dado vista à Fazenda Nacional, que apurou a diferença do imposto pela aplicação da alíquota progressiva revendo imposto já lançado e constituído há mais de cinco anos. Igualmente, a relatora tratou dos conceitos de lançamento e seus marcos iniciais para constituição do crédito, mas relevante trazer à tona a manifestação no sentido de que não se olvida a possibilidade de cobrança das alíquotas progressivas que estava sendo discutida e o juízo de retração que determinou a sua aplicação ao processo que está em tramitação, no caso, a sobrepartilha.

Destaca que a primeira partilha, que teve seu cálculo homologado ainda em 2001, transitou em julgado por não ter agregação de efeito suspensivo às insurgências do Estado, prosseguindo o processo de inventário até o seu encerramento. Citou, inclusive, excerto do voto proferido na Apelação Cível nº 70074558024, já citado acima quando da análise do voto dissidente da Conselheira Luana Bernardino Noronha (item 5.1). Pela relevância, destaca-se pequeno excerto daquele voto:

A discussão judicial acerca da possibilidade de cobrança de alíquota progressiva do ITCD não impedia o Fisco de lançar o tributo da maneira como entendia devido, o que, aliás, é verificado rotineiramente. Não poderia, isso sim, exigir o seu pagamento, o que, de qualquer modo, também ocorre com frequência, ocasionando o manejo de medidas judiciais para suspender a exigibilidade do tributo.

O lançamento complementar – ou seja, consistente na diferença entre o imposto recolhido, calculado com alíquota de 1%, e o que se entendia devido, com alíquota de 8% –, poderia e deveria ter sido efetuado no prazo de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que homologado o cálculo da partilha – 01.01.2011, pois a decisão no processo de inventário tornou-se definitiva em 2010.

A decadência tributária, ao contrário do que ocorre com a prescrição (art. 174 do CTN), não se suspende nem se interrompe. Não é prevista tal hipótese, cuja aplicação redundaria em violação ao princípio da legalidade⁹³.

Diante disso, entendeu-se que, caso o Fisco quisesse evitar os efeitos da decadência, deveria realizar o lançamento do tributo como entendesse devido. O argumento é de que, no caso, a Fazenda Estadual não poderia exigir o pagamento, eis que pendente de discussão acerca da possibilidade de cobrança, mas deveria lançar a diferença que entendia pendente de

⁹² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento*, Nº 70077816098, Sétima Câmara Cível, Relatora: Sandra Brisolará Medeiros, Julgado em 29 ago. 2018.

⁹³ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível*, Nº 70074558024, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relatora: Marilene Bonzanini, Julgado em 26 set. 2017.

pagamento ainda dentro dos cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que homologado o cálculo do imposto.

Essa questão remonta ao analisado no item 3.2 deste trabalho, ao se diferenciar, nas causas de suspensão da exigibilidade do crédito, a situação de constituição do crédito tributário da situação de cobrança do crédito já devidamente constituído. Como referido naquele tópico, o entendimento que se tem, inclusive no âmbito do STJ⁹⁴, é no sentido de que, em se verificando causa que impeça a cobrança de obrigação tributária por pendência de discussão judicial, não há impedimento para que o Fisco realize o lançamento do tributo exatamente com o objetivo de evitar a decadência, que não estaria sujeita a causas suspensivas ou interruptivas.

A terceira decisão encontrada no período delimitado que entendeu pela decadência do crédito tributário foi a proferida no Agravo de Instrumento nº 70077190064, julgado em 28 de junho de 2018, de relatoria do Desembargador Miguel Ângelo da Silva. Colaciona-se ementa do referido acórdão:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ITCD. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, INC. V, DO CTN) E DOS EFEITOS DO PROTESTO EFETIVADO PELO CREDOR. CABIMENTO. REQUISITOS DO ART. 300 DO CPC/2015 PREENCHIDOS. "A jurisprudência desta Corte orienta-se no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede a prática de qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com o desiderato de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita às causas suspensivas ou interruptivas." ("ut" trecho da ementa do Acórdão do AgRg no AREsp 356.479/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 05/04/2016). Evidenciada a verossimilhança das alegações esgrimidas na exordial desta ação anulatória de débito fiscal, a denotar a inércia do Fisco Estadual em lançar a diferença do ITCD incidente à espécie a fim de evitar a decadência, possível a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, inc. V, do CTN, e dos efeitos do protesto levado a cabo pelo credor.

⁹⁴ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPTU. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ERRO MATERIAL. SUSPENSÃO DO PRAZO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. IMPOSSIBILIDADE. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. DEFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 283 E 284 DO STF. ALÍNEA "C". NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. [...] 3. Ademais, a jurisprudência do STJ orienta-se no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede a prática de qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com o desiderato de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita às causas suspensivas ou interruptivas. Precedentes: EREsp 572.603/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 5/9/2005; AgRg no REsp 1.183.538/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/8/2010; AgRg no REsp 1.058.581/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 27/5/2009; REsp 977.386/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 7/8/2008. [...] 5. Recurso Especial não conhecido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp* 1717133/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27 fev. 2018, DJe 26 nov. 2018).

Assim, impõe-se mantida a decisão interlocutória que deferiu a tutela antecipada de urgência postulada. RECURSO DESPROVIDO⁹⁵.

Este caso disse respeito a agravo de instrumento interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul em desfavor de decisão que deferiu a antecipação de tutela formulada pelo contribuinte, de modo que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário e os efeitos de protesto efetivado enquanto pendente o julgamento da ação anulatória. Pelo julgamento, foi mantida a decisão em cognição sumária para suspender a exigibilidade do crédito, eis que presentes os requisitos do art. 300 do CPC quanto à probabilidade do direito e ao perigo de dano irreparável.

Quanto à probabilidade do direito, destacou-se que, em exame preliminar, foi possível verificar fortes indícios da decadência do crédito tributário, eis que transcorridos mais de cinco anos da ocorrência do fato ensejador da cobrança. Ademais, enfatizou o julgador que a decadência tributária não se suspende nem se interrompe, cabendo ao Fisco realizar o lançamento como entender devido eis que a discussão judicial acerca da obrigação tributária não impede que a Fazenda constitua o crédito tributário para que assim evite a extinção de seu direito pelo transcurso do prazo legal.

Por fim, insta destacar o quarto acórdão encontrado, referente ao julgamento do Agravo de Instrumento nº 7007555243⁹⁶, também de relatoria do Desembargador Miguel Ângelo da Silva, julgado em 30 de maio de 2018. Apesar de dizer respeito a agravo de instrumento do contribuinte, buscando a antecipação de tutela para suspensão da exigibilidade, e não o contrário, como no caso acima, as razões de decidir são exatamente as mesmas, motivo pelo qual não será analisado novamente. Destaca-se, apenas, que no caso foi concedida a tutela de urgência para suspender a exigibilidade do crédito eis que presentes os requisitos do art. 300,

⁹⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento*, Nº 70077190064, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Miguel Ângelo da Silva, Julgado em 28 jun. 2018.

⁹⁶ AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ITCD. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, INC. V, DO CTN. CABIMENTO. REQUISITOS DO ART. 300 DO CPC/2015 PREENCHIDOS. "A jurisprudência desta Corte orienta-se no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede a prática de qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com o desiderato de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita às causas suspensivas ou interruptivas." ("ut" trecho da ementa do Acórdão do AgRg no AREsp 356.479/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 05/04/2016). Evidenciada a verossimilhança das alegações esgrimidas na exordial desta ação anulatória de débito fiscal, a denotar a inércia do Fisco Estadual em lançar a diferença do ITCD incidente à espécie a fim de evitar a decadência, possível a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, inc. V, do CTN. Decisão interlocutória reformada, em ordem a deferir a tutela antecipada de urgência postulada. RECURSO PROVIDO. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento*, Nº 7007555243, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Miguel Ângelo da Silva, Julgado em 30 abr. 2018)

do CPC, especificamente quanto à probabilidade do direito, pelas mesmas razões de direito do acórdão acima referido.

Assim, verifica-se que o fundamento basilar para se entender pela decadência, nos casos ora analisados, está na construção doutrinária e jurisprudencial acerca da inexistência de causas suspensivas ou interruptivas que influam no transcurso do prazo decadencial. Ademais, defende-se que, estando em discussão a obrigação tributária ainda não constituída, o Fisco não está impedido de realizar o respectivo lançamento para evitar a decadência, inclusive por nem mesmo a suspensão da exigibilidade interferir no fluxo do prazo decadencial. Isto porque, como visto no capítulo 3 deste trabalho, a decadência apenas é interrompida, via de regra, pelo próprio lançamento, momento que se constitui o crédito tributário e possível falar em exigibilidade para haver suspensão.

De qualquer forma, pela pesquisa realizada, o entendimento acima relatado se mostra evidentemente minoritário no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Conforme razões de decidir constantes das demais 43 decisões proferidas em relação a este assunto, entre o período de 01/01/2018 a 31/10/2019, a jurisprudência do TJRS é no sentido de que não há a verificação da ocorrência da decadência nos casos de lançamento complementar de ITCD buscando-se a cobrança da diferença das alíquotas julgadas constitucionais pelo STF, mesmo depois de transcorrido mais de 5 anos entre a homologação do cálculo e a constituição do crédito.

Após a leitura de todas as fundamentações das decisões proferidas no período determinado na pesquisa, separaram-se seis acórdãos para análise neste momento. Foram escolhidas as decisões a seguir unicamente pelo fato de utilizarem-se de critérios diversificados para fundamentar seu entendimento, de modo a trazer para o estudo a maior quantidade de interpretações acerca do assunto.

Inicialmente, destaca-se a Apelação Cível nº 70082340993⁹⁷, de relatoria da Desembargadora Laura Louzada Jaccottet, julgado em 30 de outubro de 2019. No caso

⁹⁷ APELAÇÕES CÍVEIS. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. JULGAMENTO DE CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA PELO STF. AUTO DE LANÇAMENTO COM BASE NAS DIFERENÇAS. CONDIÇÃO SUSPENSIVA DO DIREITO DE LANÇAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Em decorrência do julgamento do REExt. nº 562.045 (TEMA 21 STF), que decidiu pela constitucionalidade do artigo 18 da Lei nº 8.821/89 (progressividade das alíquotas de ITCD), esta Corte passou a retratar-se, com esteio no artigo 543-B, §3º, do Código de Processo Civil anterior, adequando-se ao julgado. Enquanto pendia discussão judicial acerca da alíquota incidente do ITCD, não poderia o ente tributante lavar o respectivo auto de lançamento para constituir o crédito tributário. Estava-se, pois, diante de condição suspensiva do ato administrativo ora

concreto, o Apelante buscava o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de realizar o lançamento complementar de ITCD eis que transcorridos dez anos entre o momento em que homologado o cálculo do imposto e o lançamento para cobrança da diferença de alíquotas.

A relatora discorreu sobre o recurso extraordinário que julgou a constitucionalidade da progressividade das alíquotas, ressaltando que foi instaurado o procedimento da repercussão geral e que, após este julgamento, o TJRS, em juízo de retratação, determinou a incidência da alíquota declarada constitucional no bojo dos processos de inventário. Diante deste cenário, fundamenta que, enquanto pendente a discussão e o trânsito em julgado do juízo de retratação nos autos do agravo de instrumento do Fisco, o curso do prazo decadencial se encontrava suspenso. Ou seja, defende-se que, a discussão acerca da alíquota aplicável configura condição suspensiva do ato administrativo, eis que impossibilitava o lançamento complementar.

Exatamente no mesmo sentido foi o julgamento do Agravo de Instrumento nº 70082333790⁹⁸, em 23 de outubro de 2019, em que o relator Desembargador Newton Luís Medeiros Fabrício desenvolve seu voto no sentido de que ficaram abertas as quantias devidas em razão da progressividade até o pronunciamento do STF no Recurso Extraordinário nº 562.045, configurando uma condição suspensiva para realização do lançamento pelo Fisco.

impugnado pelo fisco, que então impossibilitava o lançamento pretendido. Destarte, entre a decisão definitiva acerca da alíquota, em junho/2014, e o lançamento tributário, ocorrido em outubro/2016, não transcorreu o prazo decadencial quinquenal. Em relação à alíquota a ser aplicada em casos como o analisado, deve ser empregado o percentual previsto na Lei Estadual nº 8.821/89, vigente à época do fato gerador do ITCD, ou seja, a alíquota cabível ao tempo da abertura da sucessão. Inteligência dos artigos 4º, inciso I, alínea “a”, da Lei Estadual nº 8.821/89, e 144 do CTN, bem como do enunciado da Súmula nº 112 do STF. No caso concreto, deve ser observado o artigo 18, inciso VIII, da Lei Estadual nº 8.821/89, com a redação vigente à época da abertura da sucessão, determinando que a alíquota aplicável ao caso é de 8% sobre a base de cálculo. Em virtude da realização de novo lançamento, com a adoção de nova alíquota (8%), imprescindível a notificação do contribuinte antes da imposição de juros de mora e multa. Tendo em vista que a multa tributária configura espécie de sanção pelo descumprimento de obrigação tributária, e que os juros de mora, por sua vez, são a pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento de sua obrigação, pressupondo ausência de pagamento após o vencimento, não se há falar na aplicação das penalidades no caso em apreço. Como aludido no excerto destacado da sentença, não houve notificação do contribuinte assinando prazo para o recolhimento do tributo, de modo que não se pode falar em ocorrência de mora que enseje a incidência dos consectários. NEGARAM PROVIMENTO AOS RECURSOS. UNÂNIME. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70082340993*, Segunda Câmara Cível, Relator: Laura Louzada Jaccottet, Julgado em: 30 out. 2019).

⁹⁸ AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. DIFERENÇAS LANÇADAS EM FUNÇÃO DA POSTERIOR MODIFICAÇÃO DO STF QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. O crédito tributário relativo à diferença de ITCD cobrada – entre a alíquota paga no bojo dos autos de inventário e aquela efetivamente devida após entendimento consolidado no âmbito do STF, o que fez, inclusive, com que toda a jurisprudência desse TJRS quanto ao ponto fosse a ela adequada – deu-se porque pendeu, durante anos, a discussão quanto à constitucionalidade da progressividade, ou não, da alíquota atinente ao dito imposto. Como o julgamento do agravo de instrumento que fixou, em definitivo, a alíquota aplicável ao caso ocorreu apenas no ano de 2014, não decaiu o direito do ente fazendário em constituir o respectivo crédito até então. Inteligência do art. 173, II, do CTN. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70082333790*, Primeira Câmara Cível, Relator: Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em: 23 out. 2019).

Apenas após a deliberação definitiva da alíquota aplicável que poderia ser lavrado o auto de lançamento complementar de ITCD.

O Desembargador Francisco José Moesch, em seu voto relator na Apelação Cível nº 70079744348⁹⁹, traz a conceituação da decadência e dos marcos iniciais para contagem do prazo no caso do ITCD. Inicia discorrendo que a decadência é o período que o Fisco possui para lançar o crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, que no caso do imposto *causa mortis* utiliza-se a modalidade de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, incidindo o art. 173, I do CTN para contagem do prazo de cinco anos a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso do ITCD, apesar de o fato gerador do imposto surgir com o óbito do autor da herança, apenas é possível realizar o lançamento quando identificado o patrimônio e os beneficiários. À época, em atenção ao entendimento acerca da inconstitucionalidade da progressividade, foi determinada a aplicação da alíquota de 1%, tendo o Estado demonstrado sua irresignação pela interposição de agravo de instrumento, defendendo a aplicação da alíquota de 8%. Assim, o relator entende que, tendo havido diversos recursos e somente em juízo de retratação que foi dado provimento à pretensão do Estado, este deve ser considerado o termo *a quo* para o prazo decadencial, e não a homologação do cálculo pelo juízo de primeira instância.

Já o acórdão relativo à Apelação Cível nº 70082661752¹⁰⁰, julgado em 19 de setembro de 2019, de relatoria do Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa traz a visão de que

⁹⁹ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCD. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS, DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MULTA BÁSICA. CONVERSÃO EM PRIVILEGIADA. DESCABIMENTO. JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. I) De acordo com o art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, o prazo decadencial começou a fluir a partir do trânsito em julgado da decisão que, em sede de juízo de retratação, reputou constitucional o sistema de progressividade de alíquotas do ITCD, conforme decidido no RE nº 562.045. Antes disso, o Estado não poderia proceder ao lançamento complementar dos valores decorrentes do diferencial das alíquotas. II) É incabível a desclassificação da multa básica para privilegiada, pois embora constante nos autos todos os elementos necessários para o cálculo do imposto, o contribuinte não se adiantou às medidas administrativas para a constituição do crédito tributário, noticiando a infração, hipótese prevista no art. 7º, inciso II, da Lei nº 6.537/73. POR MAIORIA, NEGARAM PROVIMENTO AO APELO. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70079744348*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em: 26 abr. 2019).

¹⁰⁰ PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. ITCD. LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. DECISÃO JUDICIAL. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA E COISA JULGADA. INOCORRÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. SÚMULA 114, STF. A decadência para o lançamento, em se tratando de ITCD, tem início apenas após efetuado com base na declaração prestada à autoridade administrativa, primeiro dia útil à homologação do cálculo, o que afasta a sua ocorrência na hipótese dos autos, tal como explicitado na Súmula 114, STF. No caso, o termo a quo decadencial há de partir a contar do momento em que julgado recurso formulado pelo Fisco Estadual, exatamente quanto à definição da alíquota aplicável, definição judicial esta que somente ocorreu em juízo de retratação, ante definição tomada pelo Supremo Tribunal Federal, não havendo falar em coisa julgada. APELAÇÃO PROVIDA. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70082661752*, Vigésima Primeira Câmara Cível, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em: 18 set. 2019)

a decisão de primeiro grau que determinava a aplicação da alíquota mínima de 1% constitui condição impeditiva do direito do Fisco em realizar o lançamento complementar como entendia devido. Assim, discorre sobre o fato de que a data para a constituição do crédito tributário de ITCD não se confunde com o do fato gerador por ser imprescindível elementos para o lançamento, entre eles, a alíquota aplicável, que só restou alterada com o juízo de retratação após a declaração da constitucionalidade da progressividade.

Pronuncia-se no sentido de impedimento para realizar o lançamento complementar, como referido, exatamente pela existência de decisão judicial determinando a aplicação da alíquota mínima. Ademais, ressalta que, caso o Fisco viesse a realizar o lançamento como entendesse devido, em detrimento desta decisão, o contribuinte teria imediatamente ingressado em juízo e invocado a ilegalidade da conduta do Estado.

Assim, a interpretação que se faz à expressão *exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*, constante do art. 173, I do CTN, é de que o lançamento só poderia ter sido efetuado quando da decisão definitiva da alíquota aplicável, que se deu apenas após a declaração da constitucionalidade do art. 18 da Lei nº 8.821/89, no juízo de retratação.

Ainda, na Apelação Cível nº 70082045055¹⁰¹, julgada em 15 de agosto de 2019, o relator Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, da mesma forma, não considerou a ocorrência da decadência por estar pendente discussão acerca da alíquota aplicável no caso concreto, só podendo iniciar contagem do prazo decadencial quando do trânsito em julgado do recurso da Fazenda Pública. Ademais, insta destacar seu apontamento sobre a homologação da partilha não fazer coisa julgada em sentido formal, não acarretando perda do objeto do recurso extraordinário no agravo de instrumento que se encontrava sobrestado até o julgamento do Tema 21 do STF.

¹⁰¹ APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ITCD. APURAÇÃO DE DIFERENÇAS APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO QUE VISAVA À APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. 1. A decadência incide quando há inércia do fisco. In casu, a definição da alíquota apenas ocorreu após decisão da Suprema Corte acerca da constitucionalidade da progressividade da alíquota do ITCD e do provimento, em juízo de retratação, do Agravo de Instrumento interposto nos autos do inventário. 2. A homologação da partilha não faz coisa julgada em sentido formal, não acarretando a perda de objeto do agravo de instrumento interposto pela Fazenda Pública. Além disso, a homologação da partilha tem por objeto por termo ao inventário e transmitir os bens, antes pertencentes ao espólio, para cada um dos herdeiros. Não tem relação, portanto, com a decisão interlocutória que, inicialmente, afastou a progressividade da alíquota do ITCD. 3. Considerando que entre o trânsito em julgado do agravo (26/06/2014) e o lançamento do crédito tributário (07/11/2016) não houve o decurso do prazo de cinco anos, resta afastada a decretação de decadência. Improcedência da ação anulatória. APELO PROVIDO. UNÂNIME. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70082045055*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 15 ago. 2019).

No caso, trouxe o relator que a homologação da partilha tem por objetivo, unicamente, dar termo ao inventário, não tendo relação com a decisão interlocutória agravada que afastou a progressividade da alíquota do imposto *causa mortis*. Assim, apenas após o conhecimento da alíquota aplicável teria o Fisco condições de realizar o lançamento tributário, sendo este o marco inicial para contagem do prazo decadencial.

Também de relatoria do Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, o julgamento da Apelação Cível 70079711644¹⁰², de 21 de março de 2019, trouxe que não se pode considerar que há decadência nos casos em análise eis que não se verifica inércia do Fisco (pressuposto para decadência). Depreende-se de seu voto que, tendo a definição de alíquotas só se tornando definitiva após as diversas insurgências da Fazenda Pública e sua busca pelo reconhecimento da progressividade, não há inércia para que se configure a decadência.

Dessa forma, verifica-se que o entendimento consolidado até o presente momento no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul é no sentido de que a pendência da discussão judicial acerca da constitucionalidade da progressividade das alíquotas constitui causa suspensiva da decadência para o lançamento complementar de ITCD. Ademais, há decisões que concluem que a decisão originária que determinava a aplicação da alíquota mínima constitui causa impeditiva do Fisco realizar o lançamento como entendia devido. Assim, pela jurisprudência deste Tribunal, o lançamento complementar se mostra válido pois realizado no tempo hábil a partir do momento em que possível aferir todos os elementos necessários para a constituição do crédito tributário, qual seja, o juízo de retratação determinando a incidência da alíquota progressiva.

¹⁰² APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. ITCD. FATO GERADOR. DECADÊNCIA INOCORRENTE. NECESSIDADE DE SE AGUARDAR O TRÂNSITO EM JULGADO DA AÇÃO QUE DISCUTIA AS ALÍQUOTAS INCIDENTES. O fato gerador do Imposto de Transferência Causa Mortis é o momento do óbito. Contudo, no caso dos autos, deferida liminar em mandado de segurança, determinando à Fazenda Pública que efetuassem a cobrança do imposto com base na alíquota mínima 2. A decadência incide quando há inércia do fisco. In casu, a definição da alíquota apenas ocorreu após decisão da Suprema Corte acerca da constitucionalidade da progressividade da alíquota do ITCD e do julgamento, em juízo de retratação, da apelação interposta nos autos do mandado de segurança. Assim, considerando que entre o trânsito em julgado da apelação e o lançamento do crédito tributário não houve o decurso do prazo de cinco anos, resta afastada a alegação de decadência. Precedentes deste Tribunal de Justiça. APELO DESPROVIDO. UNÂNIME. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70079711644*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 21 mar. 2019.

6 CONCLUSÃO

Buscou-se, com o presente trabalho, estudar a aplicação do instituto da decadência no Direito Tributário, mais notadamente quanto à existência de causas que interfiram na fluência de seu prazo, a partir de decisões administrativas e judiciais acerca dos lançamentos complementares do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação realizados pelo Estado do Rio Grande do Sul após a declaração da constitucionalidade da progressividade das alíquotas previstas na lei estadual, antes entendida como inconstitucional pelos Tribunais.

O prazo decadencial flui de maneira distinta em cada tributo, havendo circunstâncias pontuais que trazem conflito na aplicação dos conceitos sedimentados, que até então parecem claros nas demais situações. No caso concreto ora analisado, diversos foram os marcos temporais que causaram multiplicidade de interpretações, principalmente pelo fato do lançamento do imposto *causa mortis* estar vinculado ao processo de inventário judicial, dependendo de diversas informações e procedimentos estranhos à atividade administrativa tributária.

Assim, para compreender a incidência do imposto em análise, foram trazidos no primeiro capítulo os conceitos gerais sobre o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, além das especificidades quanto ao procedimento do lançamento deste tributo. Como acima referido, verificou-se que este é tributo complexo pela necessidade de prévio procedimento para apuração dos elementos necessários para constituição de seu crédito tributário, o que implica em divergências quanto a seus aspectos temporais. Ainda, tendo em vista que o imposto é calculado no próprio processo de inventário, havendo as impugnações perante o juízo da causa que, também, podem perdurar enquanto já extinto o feito, há clara dificuldade em determinar o que interfere ou não no curso do prazo para o lançamento.

Tendo em vista essa dificuldade, fora analisado no segundo capítulo o instituto da decadência no Direito Tributário, bem como as discussões acerca da existência ou não de causas que interfiram na contagem do prazo decadencial. Ponto relevante a trazer neste momento é que nenhuma das causas que a doutrina e a jurisprudência recorrentemente apontam como passíveis de interromper o prazo decadencial é aplicável ao caso dos lançamentos complementares de ITCD, de modo que as decisões aplicaram ao caso concreto novas perspectivas, principalmente utilizando-se no teor do art. 173, I do CTN.

Isto porque este dispositivo, como visto, traz que a contagem inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado e, no caso, entende-se que não era possível realizar o lançamento exatamente pela pendência da discussão acerca

da alíquota aplicável. Contudo, como também visto, o entendimento minoritário é de que discussão judicial acerca da cobrança não suspende o prazo decadencial, devendo o Fisco realizar o lançamento tributário exatamente para que evite os efeitos da decadência.

A seguir, no capítulo terceiro discorreu-se sobre a situação fática que levou ao caso ora analisado. Como visto, a legislação estadual previu a progressividade das alíquotas de imposto reconhecidamente, à época, de caráter real. Este tipo de imposto não era passível de progressividade uma vez que não se entendia que representava a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Contudo, após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, o STF declarou a constitucionalidade da progressividade das alíquotas do imposto em comento, o que implicou em determinações judiciais, em juízo de retratação, pela aplicação das alíquotas progressivas aos inventários já findos. Com a realização dos lançamentos complementares, vieram os contribuintes desencadear a discussão acerca da decadência no Direito Tributário e das causas que interferem em seu transcurso.

Por fim, no quarto capítulo realizou-se pesquisas das decisões administrativas e judiciais para se determinar quais os fundamentos que os julgadores utilizam para entender pela decadência ou não dos créditos complementares de ITCD, nos casos concretos.

Primeiramente, analisou-se as decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul. Verificou-se, assim, a partir das decisões selecionadas, que apesar de existir conselheiros que entendem pela ocorrência de decadência nos casos analisados, eles são evidente minoria. Todas as decisões, mesmo que por maioria, foram no sentido de que o prazo decadencial não estava fluindo enquanto pendia a discussão judicial acerca das alíquotas aplicáveis.

Como fundamentos, vemos que se entende que o momento em que o Poder Judiciário, em juízo de retratação, se manifestou definitivamente quanto aos elementos essenciais para o lançamento é o termo inicial para a contagem da decadência, nos termos do art. 173, I do CTN. Diante disso, entende-se que apenas nesse momento houve o trânsito em julgado propriamente dito da homologação do cálculo do imposto devido, não sendo possível a realização do lançamento anteriormente ao juízo de retratação eis que inexigível pela pendência de discussão judicial, estando o Fisco impedido de constituir o crédito tributário nesse ínterim.

De outro lado, os votos divergentes se manifestam no sentido de que, sendo o ITCD constituído pela modalidade do lançamento por declaração, tendo o sujeito passivo (ou o terceiro) fornecido as informações necessárias, o Fisco já tem a possibilidade de realizar o

lançamento que entender devido. Principalmente, se considerado que não foi atribuído efeito suspensivo às insurgências da Fazenda Pública.

Ainda, ressaltou-se o que foi estudado no ponto 3.2 deste trabalho: pendência da discussão judicial, e mesmo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não cria qualquer óbice para lançamento de ofício pela autoridade administrativa fiscal. Defendem os conselheiros com votos dissidentes que a Fazenda Pública deve constituir o crédito como entende devido para evitar a decadência, eis que não existem causas suspensivas do prazo decadencial.

A seguir, avaliaram-se as três decisões proferidas pelas Turmas Recursais da Fazenda Pública durante o período de pesquisa (01/01/2018 a 31/10/2019). Como analisado, todas as decisões foram no sentido de que o direito do Fisco restou extinto pelo transcurso do prazo decadencial. Depreende-se que os julgadores concluíram neste sentido levando em conta o objetivo da decadência: impor limite ao poder administrativo de constituir o crédito tributário, em razão do decurso do tempo.

Relevante o fundamento levantado de que a alíquota não é um dos elementos que dependem dos procedimentos no inventário para apuração, visto que ela decorre de definição legal. Destacou-se que, sendo o lançamento atividade vinculada da autoridade administrativa, esta deveria constituir o crédito como entendido, para evitar a decadência, ou observar o prazo decadencial para realização dos lançamentos complementares.

Por fim, após a leitura e levantamento das decisões do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul entre 01/01/2018 e 31/10/2019, foram analisadas as quatro decisões favoráveis ao pleito dos contribuintes, e selecionados seis acórdãos, com fundamentos relevantes, que não reconheceram o transcurso do prazo decadencial.

Quanto aos fundamentos construídos para se concluir pela decadência no caso concreto, destaco a justificativa de que o lançamento complementar visa formalizar a eventual divergência encontrada pelo Fisco, de modo que deve ocorrer em até cinco anos a partir do momento em que se toma ciência do valor insuficiente, que se dá, pelo entendimento dos tribunais superiores, com a homologação do cálculo do imposto.

Assim, verificada a divergência, há de se realizar o lançamento como se entende devido, eis que esta seria a única forma de evitar a decadência, uma vez que não estaria sujeita a causas suspensivas ou interruptivas. Também se trouxe a construção doutrinária e jurisprudencial estudada no item 3.2, pela qual se defende que a pendência de discussão acerca da obrigação, nem mesmo com a suspensão da exigibilidade, interfere no transcurso do prazo decadencial.

Por fim, quanto às decisões que entenderam pela inexistência de decadência nos casos concretos, verifica-se que tiveram os mesmos fundamentos acima referidos. Destaca-se, portanto, o entendimento de que a pendência da discussão e do trânsito em julgado do agravo de instrumento configurariam causas suspensivas do lançamento complementar. Isso porque, uma vez que houve irresignações do Estado quanto à alíquota aplicada, a decisão que determinou a progressividade deve ser tida como termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial.

Ainda, entende-se que a decisão que determinou, no juízo de primeira instância, a aplicação da alíquota de 1% constitui causa impeditiva para que o Fisco realizasse o lançamento complementar da maneira em que entendia devido. Dessa forma, interpretou-se que a aplicação do art. 173, I do CTN, no presente caso, resulta na conclusão de que “o momento em que poderia ser lançado” é, na verdade, o momento em que definitivamente julgadas as irresignações do Fisco estadual.

Diante deste quadro apurado pelas pesquisas realizadas, é possível concluir que o entendimento majoritário no âmbito dos tribunais administrativos e judiciais no Rio Grande do Sul é no sentido de que o transcurso do prazo decadencial é passível de suspensão. Tais compreensões derivaram de interpretação das particularidades do caso concreto, mostrando-se discrepantes das construções jurisprudenciais e doutrinárias sedimentadas até o presente momento.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL [Constituição (1998)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Último acesso em 24 nov. 2019.

BRASIL, *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Último acesso em 24 nov. 2019.

BRASIL. *Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Último acesso em 19 nov. 2019.

BRASIL, *Lei 13.105 de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Último acesso em 20 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Interno no Recurso Especial 1133030/RS*, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06 dez. 2016, DJe 15 dez. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Agravo Interno no Recurso Especial 1786162/DF*, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16 mai. 2019, DJe 30 mai. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Agravo Regimental no Recurso Especial 1274227/MS*, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07 fev. 2012, DJe 13 abr. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Agravo Regimental no Recurso Especial 356479/SP*, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 05 abr. 2016, DJe 08 abr. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência em Recurso Especial 1143534/PR*. Relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, julgado em 13 mar. 2013, DJe 20 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial 1413028/RO*, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 05 ago. 2014, DJe 13 out. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1717133/PR*, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27 fev. 2018, DJe 26 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 958709-PE*, Relator Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 02 dez. 2016, DJe 15 fev. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Súmula 112. “O impôsto de transmissão “causa mortis” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”*. Sessão Plenária de 13 dez. 1963.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Súmula 114. “O impôsto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo”*. Sessão Plenária de 13 dez. 1963.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 656. “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”*. Sessão Plenária de 24 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Tema 21: É constitucional a fixação de alíquotas progressivas para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD*. Acórdão paradigma: RE nº 562.045. Tese fixada em 06 de fev. de 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COMEL, Denise Damo. Imposto de transmissão causa mortis no arrolamento. Inaplicabilidade do art. 192 do CTN. Erro material no texto do art. 664, §4º, do CPC/15. *Revista dos Tribunais Online*, Revista de Processo, v. 268, 2017, p. 475-792.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FERNANDES, Renata Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos estaduais: ICMS, ITCMD, IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013, p. 1046.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 10ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. *STF reconhece possibilidade de cobrança progressiva de ITCD*. Disponível em: <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/3588/stf-reconhece-possibilidade-de-cobranca-progressiva-do-itcd>. Acesso em: 10 nov. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 537/18, Recurso Voluntário nº 201/18*. Primeira Câmara, Relator: Rodrigo Maciel de Souza, Julgado em 12 dez. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 533/18, Recurso Voluntário nº 597/18*. Primeira Câmara, Relator: Jonas Borghetti, Julgado em 12 dez. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 532/18, Recurso Voluntário nº 614/18*. Primeira Câmara, Relator: Jonas Borghetti, Julgado em 12 dez. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 531/18, Recurso Voluntário nº 496/18*. Primeira Câmara, Relator: Jonas Borghetti, Julgado em 12 dez. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 530/18, Recurso Voluntário nº 545/18*. Primeira Câmara, Relator: Jonas Borghetti, Julgado em 12 dez. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 285/19, Recurso Voluntário nº 540/18*. Segunda Câmara. Relatora: Maria Pia de Freitas Costas Rodrigues, Julgado em 17 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 278/19, Recurso Voluntário nº 527/18*. Segunda Câmara. Relator: Paulo Fernando Silveiro de Castro, Julgado em 17 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 198/19, Recurso Voluntário nº 615/18*. Segunda Câmara. Relator: Paulo Fernando Silveiro de Castro, Julgado em 20 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 169/19, Recurso Voluntário nº 578/18*. Segunda Câmara. Maria Pia de Freitas Costas Rodrigues, Julgado em 13 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 545/18, Recurso Voluntário nº 551/18*. Segunda Câmara. Relator: Paulo Fernando Silveiro de Castro, Julgado em 12 dez. 2018.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70079711644*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 21 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70081346058*, Sétima Câmara Cível, Relatora: Sandra Brisolará Medeiros, Julgado em 28 ago. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70077816098*, Sétima Câmara Cível, Relatora: Sandra Brisolará Medeiros, Julgado em 29 ago. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70074558024*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relatora: Marilene Bonzanini, Julgado em 26 set. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70077190064*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Miguel Ângelo da Silva, Julgado em 28 jun. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70077190064*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Miguel Ângelo da Silva, Julgado em 28 jun. 2018.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70075555243*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Miguel Ângelo da Silva, Julgado em 30 abr. 2018.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70082340993*, Segunda Câmara Cível, Relator: Laura Louzada Jaccottet, Julgado em: 30 out. 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento, Nº 70082333790*, Primeira Câmara Cível, Relator: Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em: 23 out. 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70079744348*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em: 26 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70082661752*, Vigésima Primeira Câmara Cível, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em: 18 set. 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. *Apelação Cível, Nº 70082045055*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 15 ago. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Turmas Recursais. *Recurso Cível, Nº 71008667214*, Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública, Relator: Mauro Caum Gonçalves, Julgado em 28 ago. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Turmas Recursais. *Agravo de Instrumento, Nº 71008567521*, Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública, Relator: Alan Tadeu Soares Delabary Junior, Julgado em 22 ago. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Turmas Recursais. *Agravo de Instrumento, Nº 71008566291*, Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública, Relator: José Luiz John dos Santos, Julgado em 24 jul. 2019.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Gustavo Querotti e. Breves considerações sobre a nova sistemática de alíquotas progressivas do ITCD no Estado do Rio Grande do Sul. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4520, 16 nov. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/44560>. Acesso em: 16 nov. 2019.

SILVA, Renata Elaine. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. São Paulo: Noeses, 2013.

TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil: volume único*. 7ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.