

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
SÃO PAULO, SP – 2012

CLEUSA RIBEIRO DE SOUZA

DIREITO TRIBUTÁRIO  
IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO  
ITCMD

SÃO PAULO  
2012

CLEUSA RIBEIRO DE SOUZA

DIREITO TRIBUTÁRIO  
IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO  
ITCMD

Trabalho apresentado como exigência parcial para obter o Título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Dra. Carolina Conte de Carvalho Dias.

SÃO PAULO

2012

Um direito positivo pode ser justo ou injusto; a possibilidade de ser justo ou injusto é uma consequência essencial do fato de ser positivo.

(Hans Kelsen)

#### AGRADECIMENTOS:

Aos professores do curso de especialização pela dedicação, em especial à professora orientadora Dra. Carolina Conte de Carvalho Dias que sempre incentivou a pesquisa, bem como, forneceu importantes subsídios técnicos e doutrinários.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo expor matéria relevante ao Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e doação no Estado de São Paulo, não obstante a escassa produção doutrinária a respeito do referido tributo.

É relativamente grande o número de pessoas que esbarram nas dificuldades com a prática do Direito das Sucessões quando chega o momento de recolher o ITCMD.

Tanto a escassez doutrinária quanto a falta de informação da administração pública nos postos de atendimento causam transtornos aos que pretendem regularizar as transmissões e doações de seus bens a outrem.

Portanto, se faz necessário exaustivo estudo das normas referentes ao ITCMD, afim de, se não resolver problemas referente ao tema, ao menos amenizar as dificuldades com as quais se deparam os contribuintes.

Nesse contexto, identificamos alguns dos temas polêmicos em relação ao referido tributo, à luz da legislação vigente.

Os conflitos a respeito do imposto aparecem no momento de inventariar, surgem muitas dúvidas quanto à hipótese de incidência, o sujeito passivo, os valores e documentos necessários.

Mostramos com esse estudo que a partir da Regra Matriz de Incidência Tributária é possível identificar a natureza do tributo, quando é devido, quem tem direito de cobrá-lo e quem é obrigado ao pagamento.

Não podemos tratar de transmissão de herança ou legado, como um fenômeno único, capaz de abranger a totalidade patrimonial, deve-se analisá-la de forma individualizada em relação a cada adquirente.

A legislação determina que ha tantos fatos geradores quanto o número de herdeiros, desta forma, devemos considerar que haverá tantas transmissões quantos forem seus destinatários.

A transmissão na sucessão (causa *mortis*) é fenômeno vinculado à pessoa do adquirente, ocorrem transmissões distintas para cada um dos herdeiros ou legatários.

## ABSTRACT

This paper aims to expose material relevant to tax transmission Causa Mortis and donation in the State of São Paulo, in spite of the low production doctrinaire regarding to that tribute.

It's relatively large number of people who come up against difficulties in the practice of Succession law when the time comes to collect the ITCMC.

Both the scarcity of doctrine and the lack of public information in service centers cause inconveniences to who intend to regulate transmissions and donations from their possessions to others.

Therefore, it is necessary exhaustive study of the rules relating to ITCMC in order to, if not solve the problems related to the topic, at least ease the difficulties faced by contributors.

In this context, we identify some of the controversial issues in relation to that tax, in light of current legislation.

Disputes in respect of the tax appear at the time of inventory, there are many doubts about the hypothesis of incidence, the taxable person, values and required documents.

We show in this study from the Matrix Rule of Tax Incidence that is possible to identify the nature of the tax when due, who is entitled to charge and who is required to pay.

We can not treat the transmission of inheritance or legacy as a unique phenomenon, able to cover the entire Patrimony, it should be analyzed individually regarding to each acquirer.

The legislation states that there are so many triggering events as the number of heirs, so one must consider that there are so many transmissions as are its recipients.

Transmission in succession (causa mortis) is a phenomenon linked to the individual acquirer, distinct transmissions occur for each of the heirs or legatees.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
CAPITULO I	10
BREVE HISTORICO	10
CONCEITO	10
1 - ITCMD	11
2 - REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA	12
3 - REGRA MATRIZ DO ITCMD	14
4 - ANTECEDENTE	15
4.1 - Critério Material	15
4.2 - Critério Temporal	16
4.3 - Critério Espacial	16
5 - CONSEQUENTE	16
5.1 - Critério Pessoal	16
5.2 - Critério Quantitativo	17
Capitulo II	18
6 - COMPETÊNCIA	18
7 - ANTINOMIAS	20
8 - VALIDADE DA NORMA	21
9 - CLASSIFICAÇÃO	22
10 - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	22
11 - MODALIDADES DE LANÇAMENTO	23
11.1 - Lançamento de ofício	23
11.2 - Lançamento por Declaração	23
11.3 - Lançamento por Homologação	24
12 - Lançamento do ITCMD	24
Capitulo III	25
13 – Isenção	25
CONCLUSÕES	27
BIBLIOGRAFIA	29

## INTRODUÇÃO

Os tributos são fontes de recursos para o país, os Estados abastecem seus cofres com o intuito de devolver aos cidadãos em forma de Justiça Social.

Entre eles estão os impostos tributo não vinculado, ou seja, sua exigência não depende de contraprestação estatal, caracterizando-se fonte genuína de arrecadação.

O presente estudo tem por objetivo, identificar alguns dos temas conflitantes em relação ao ITCMD que se classifica como imposto, não obstante sua arrecadação seja pequena em relação a outros impostos, analisando-o especialmente à luz da legislação vigente no Estado de São Paulo.

O Imposto sobre a Transmissão Causa *Mortis* e Doação, objeto de nosso estudo, é tributo de menor arrecadação em relação aos outros, sobretudo o ICMS, devido a isso e muitos outros motivos tem-se estudado pouco a respeito do ITCMD.

Poucos doutrinadores escrevem sobre o assunto, até porque não conhecem exaustivamente o tributo em questão, por isso a escassez doutrinaria.

Os conflitos a respeito do imposto aparecem no momento de inventariar, surgem várias dúvidas quanto à hipótese de incidência, o sujeito passivo, os valores e documentos necessários.

A escolha do tema se deveu em virtude de várias vezes deparar com extrema falta de informação nos postos fiscais, falta de entendimento por parte de magistrados e muitos outros aborrecimentos na prática jurídica forense da autora.

A solução para tais conflitos foi o exaustivo estudo com ênfase na regra matriz de incidência tributária, legislação (Decreto Nº 46.655/02, Lei 10.705/00 com alteração da Lei 10.992/01) e Constituição Federal da República.

O Imposto sobre Transmissão Causa *Mortis* e Doação de bens ou direitos, é um tributo Estadual que incide sobre transmissão gratuita de bens ou direitos.

O ITCMD é um dos tributos mais antigos da história mundial, no Brasil era cobrado em forma de décima da herança ou legado.

Tem como fato gerador a transmissão, sendo que há tantos fatos geradores quanto o número de herdeiros; e a base de cálculo o valor venal do imóvel, a alíquota de 4% não podendo ser superior a 8% limite fixado pelo Senado Federal.

O ITCMD deve ser recolhido Estado de São Paulo mesmo que o doador residir ou tiver domicílio fora do Brasil e ainda que o inventário tenha sido proposto em outro lugar. .

Quanto aos sujeitos o Estado de São Paulo figura como sujeito ativo e o herdeiro/legatário ou donatário são o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

E, por fim, as isenções tributárias na Lei n.10.992/01 que trouxe nova redação ao art. 6º da Lei n.º. 10.705/00 do imposto em questão tratam do valor da doação, da pessoa do donatário, do patrimônio do doador, da origem da doação e o número de doações efetuadas pelo doador.

## CAPÍTULO I

### BREVE HISTÓRICO

O Imposto Causa *Mortis* é um dos mais antigos impostos da história mundial, tal tributo existiu desde os primórdios.

Em Roma era cobrado sobre a forma de vigésima sobre heranças e legados. Em nosso país havia a décima da herança ou legado, o Alvará de 17/06/1809 que estabelecia isenção para os parentes mais próximos, criou o imposto sobre sucessões com alíquotas de 10% e 20%.

A partir de 1891 a cobrança do imposto de transmissão passou aos Estados membros; na Constituição Federal da República de 1988 o imposto sobre transmissão de bens imóveis e doações foi dividido em dois, dando origem ao ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Inter-vivos) que passou à competência do Município, bem como o ITCMD (Imposto sobre Causa Mortis e Doações), este continuou na competência dos Estados membros.

O Decreto 56.693 de 27/01/2011 trouxe alteração na legislação tributária estadual paulista, o Estado passou a responsabilidade de apuração (função fiscalizatória) do tributo em questão aos Notários, impondo aos mesmos a averiguação da veracidade no valor dos bens e direitos informados pelo contribuinte.

### CONCEITO

O Imposto sobre Transmissão Causa *Mortis* e Doação de bens ou direitos, é um tributo Estadual que incide sobre transmissão gratuita de bens ou direitos, deve ser recolhido por contribuintes (pessoa física ou jurídica) que receber bens ou direitos como herança devido à morte do *de cuius* ou como doação.

O ITCMD incide sobre a herança e não sobre o espólio, como muitos tendem a afirmar, senão vejamos: Herança é instituto do Direito Civil e Espólio é a Herança inventariada, instituto do Direito Processual Civil, em outras palavras, herança compreende o conjunto de bens, direitos e deveres da pessoa falecida: imóveis, móveis, ações, saldos em instituições financeiras e direitos.

Já o Espólio é a reunião dos bens deixados pelo *de cuius*, que farão parte do processo de Inventário, quando haverá a transmissão dos bens aos herdeiros.

## 1. ITCMD

O Imposto sobre Transmissão Causa *Mortis* e Doação no Estado de São Paulo foi instituído nos termos da Lei Estadual nº 10.705/00 com as alterações da Lei Estadual nº 10.992/01.

A Constituição Federal da República prevê em seu artigo 155, inciso I, a competência estadual do ITCMD.

O referido artigo reza que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa *mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.

Quando o for bem imóvel (arts. 79, 80 e 81 CC) é competente o Estado onde estiver o bem, quanto aos bens móveis (arts. 82, 83 e 84 CC) é competente o Estado onde se processar o inventário ou arrolamento.

No artigo 155, par. 1º, inciso IV outorga competência ao Senado Federal para fixar alíquotas máximas, também, indica quem é o sujeito ativo e descreve a materialidade como transmissão.

Nossa Constituição reservou à Lei Complementar a regra de incidência em seu artigo 146, inciso III.

O Código Tributário Nacional discrimina em seu artigo 35, inciso I, o fato gerador do ITCMD como a transmissão e reza em seu parágrafo único que haverá tantos fatos geradores quanto herdeiros ou legatários, disso conclui-se que havendo mais de um herdeiro, haverá, também, mais de um fato gerador.

E como o IPTU e o ITBI, o ITCMD também tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, este é mais um dos problemas enfrentados pelos contribuintes ao recolher o imposto. Nada mais justo ter o valor venal como base de cálculo, porém, na prática muitas vezes esse valor não é utilizado, não poucas vezes o contribuinte se depara com valores maiores do que o valor venal do imóvel, e aí só resta se socorrer no poder judiciário para tentar resolver tal conflito.

## 2. REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA

Regra Matriz de Incidência Tributária é norma jurídica que descreve: dada hipótese A, deve ser o conseqüente B; em sentido estrito define a incidência fiscal.

É classificada como norma geral e abstrata, primária, genérica e de comportamento.

A fenomenologia da incidência tributária caracteriza-se por tornar legal o fato descrito no antecedente da norma jurídica, quando constatada a ocorrência da hipótese tributária a norma incide, nasce, nesse momento, a relação jurídica tributária, em outras palavras, a obrigação para com o fisco.

Quanto à função operacional no direito tributário, de acordo com o entendimento da doutrinadora Aurora Tomazini de Carvalho, é delimitar o âmbito de incidência normativa e controlar a constitucionalidade e legalidade normativa.

Na hipótese é definida a situação do fato econômico, qualifica deonticamente os comportamentos inter-humanos; haverá um comportamento humano condicionado no tempo e no espaço, neste momento é descrito o fato em abstrato.

O prescritor trás os critérios pessoal e quantitativo, forma um vínculo obrigacional entre os sujeitos passivo e ativo, estipula a regulação da conduta e prescreve direitos e obrigações de ambos, em suma, dá origem à relação jurídica tributária e à obrigação tributária.

O critério material é o mais complexo da hipótese de incidência, é um verbo seguido de seu complemento, exemplo: Transmissão de bens ou direitos. O aspecto material da hipótese de incidência é o núcleo que informa a essencialidade do fato previsto na norma abstrata.

Delimita qual ação será executada pelo sujeito passivo para que ele possa incorrer na hipótese de incidência tributária.

O critério temporal revela o momento do nascimento da obrigação, o momento em que se reputa ocorrido o fato imponible, em outras palavras, a consumação da situação hipotética contida na norma.

O critério espacial define o local onde ocorre a obrigação, e para a determinação desse aspecto, nosso ordenamento levou em consideração a Forma Federativa de Estado, assim, o âmbito da validade territorial da norma jurídica de tributação.

Nesse sentido, um tributo de competência do Estado membro terá como âmbito de validade todo o território do referido Estado.

O critério pessoal da RMIT se encontra no conseqüente, esse aspecto relaciona os sujeitos da relação jurídica. O sujeito ativo sempre será o Fisco, seja federal, estadual,

municipal ou distrital, é aquele investido de capacidade tributária, que é aptidão para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária.

O sujeito passivo é o contribuinte que está ligado de modo direto e imediato à ocorrência do fato jurídico, é aquele a quem a norma jurídica imputa o dever de recolher aos cofres públicos determinado valor, em razão de ter se realizado o fato imponível.

Desta forma, o sujeito passivo é aquele que terá seu patrimônio diminuído em virtude do ônus tributário ou um terceiro, desde que relacionado ao fato imponível.

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo (núcleo de intensidade da conduta) e alíquota (quantidade dimensível da prestação).

A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade e medir as proporções reais do fato, complementado pela alíquota para determinar a prestação pecuniária. A alíquota pode ser fracionada, percentual, ou não, porém, mas deve ser representada de forma monetária.

Vale lembrar que se discute muito a respeito da posição dos critérios, se há necessidade de um critério pessoal na hipótese, comungamos da opinião do Ilustre doutrinador o Professor Paulo de Barros Carvalho no sentido de não haver necessidade de um critério pessoal compor a hipótese tributária<sup>1</sup>, pois o verbo no infinitivo já pressupõe que a ação seja realizada por uma pessoa e o direito tributário não se preocupa com quem vai realizar o fato e sim com quem pagará o tributo.

---

<sup>1</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de direito tributário, Cap. VIII.

### 3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITCMD

\* Critério Material: Transmissão (art. 155, I, CF e art. 35, *caput* CTN).

Antecedente (HI): \* Critério Temporal: Momento da transmissão (art. 35, I e II CTN).

\* Critério Espacial: Situação do imóvel (art. 41 do CTN).

Conseqüente: \* Critério Pessoal

Sujeito Ativo: Estado (art. 155, I CF e art. 35 CTN)

Sujeito Passivo: Qualquer das partes na operação tributária como dispuser a lei (art. 42 do CTN)

\* Critério Quantitativo

Base de Cálculo: Valor venal do imóvel ou direito (art. 38 do CTN).

Alíquota: 4% (Limite fixado Senado Federal 8%, art. 39 do CTN)

## 4. ANTECEDENTE

### 4.1 Critério Material

No aspecto material do ITCMD está o verbo transmitir e seu complemento bem ou direito havido por sucessão ou doação, vale ressaltar que ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros.

O termo transmissão descreve o critério material de incidência do imposto, portanto a interpretação do mesmo deve estar de acordo com a Constituição Federal da República, legislação civil e tributária.

Não há como tratar do ITCMD somente com questões tributárias, o interprete deve ter amplo conhecimento do direito das sucessões o qual faz parte do direito civil.

O Imposto sobre Transmissão Causa *Mortis* e Doação é um tributo complexo do ponto de vista do viés normativo, portanto deve haver conhecimento concomitante de direito tributário e civil para ter sucesso na aplicação das normas desse tributo.

Em nosso sistema jurídico o fato gerador do imposto causa *mortis* se dá com a transmissão da propriedade e coincide com a morte.

A transmissão se dá com a morte do *de cuius*, porém, não por sua vontade, pois se não deixou testamento, o falecido não é mais portador de vontades, uma vez que em nosso sistema os direitos do ser humano começam com o nascimento e termina com a morte.

Portanto, o fato gerador desse tributo se dá com a transmissão aceita pelos herdeiros ou legatários, pois se houver recusa da herança não haverá transmissão devidamente efetuada.

Desta forma, em nosso entendimento a transmissão causa *mortis* não tem como sujeito a origem e sim o destinação, uma vez que a transmissão somente ocorre pela vontade de seus destinatários.

Importante saber que o sujeito que pratica o verbo transmitir, núcleo do fato gerador do imposto causa *mortis* não é o *de cuius* e sim os destinatários quando aceitam formalmente a herança ou legado.

A legislação tributária é aplicada a partir da capacidade contributiva do sujeito passivo, assim, não há como ver a transmissão da herança como um todo, a forma correta é considerá-la de forma individualizada em relação a cada adquirente de herança, posto que há tantas transmissões quantos forem seus destinatários.

## **4.2 Critério Temporal**

O critério temporal temos a data da transmissão do bem ou direito e no aspecto espacial o território onde será cobrado o tributo, neste caso o território é o do Estado de São Paulo, conjugado ora com a localização do imóvel ora com o local de processamento do inventário ou arrolamento.

## **4.3 Critério Espacial**

O critério espacial é o território onde incide o tributo, local onde deverá ser recolhido; deve ser recolhido no Estado de São Paulo ICMD sobre imóveis que estão localizados dentro do estado mesmo que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro estado.

Quanto aos bens móveis ou direitos a ele relativo incide o imposto do local onde se processa o inventário ou o arrolamento.

O imposto sobre transmissão gratuita (doações) deve ser recolhido aqui no Estado de São Paulo mesmo que o doador residir ou tiver domicílio fora do Brasil.

Os artigos 3º e 4º da Lei 10.705/00, tratam do dever de recolher aqui o ITMD nos casos em que o *de cujus* tinha residência no Brasil ou teve ação de inventário em curso no exterior.

## **5. CONSEQUENTE**

### **5.1 Critério Pessoal**

O critério pessoal temos como sujeito ativo o Estado de São Paulo, estado membro que promulgou a lei instituidora do imposto (Lei 10.705).

O sujeito passivo é o contribuinte que deverá pagar o imposto, no caso de sucessão o herdeiro ou legatário, no caso de doação o donatário, ou seja, quem recebe a doação.

## 5.2 Critério Quantitativo

No critério quantitativo temos o valor venal do bem ou direito como base de cálculo.

A base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito a ser transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESP (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

Vale ressaltar que o valor venal deve ser calculado com base no valor total da herança, descontada a meação do cônjuge sobrevivente ou companheiro, quando houver, momento em que deverá ser analisado o regime de bens adotado.

Quando houver dúvidas a respeito do real valor da base cálculo, poderá ser repetida a avaliação, de acordo com o artigo 1010 do Código de Processo Civil, o juiz mandará repetir a avaliação quando viciada por erro ou dolo do perito, bem como se verificar após a avaliação que os bens apresentam defeitos que diminui o valor da mesma.

Outro fato, também interessante, ocorre na transmissão *causa mortis*, é a existência de dívidas deixadas pelo *de cuius*, já houve muita discussão a respeito, porém, o entendimento majoritário é no sentido de que deve haver o abatimento de determinadas dívidas.

Em nosso entendimento a base de cálculo deve ser o valor líquido dos quinhões e legados.

Entre as dívidas sobre as quais não deve incidir o ITCM estão as deixadas pelo *de cuius*, as despesas funerárias e honorários advocatícios no inventário (Súmula 115 do Supremo Tribunal Federal), uma vez que não há como propor ação de inventário sem o respectivo profissional, pois o inventariante não tem capacidade postulatória.

A alíquota<sup>2</sup> é o percentual de 4 % (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo, respeitando o teto fixado pelo Senado Federal de 8% (oito por cento).

---

<sup>2</sup> Decreto Nº 46.655, de 1º de abril de 2002

A alíquota do imposto de 4% (quatro por cento) e será aplicada sobre o valor fixado para base de cálculo (Lei 10.705/00, art. 16, na redação da Lei 10.992/01).

## CAPÍTULO II

### 6. COMPETÊNCIA

Competência tributária é a aptidão concedida pela Constituição Federal da República para criar tributos.

Coube aos Estados membros e ao Distrito Federal a atribuição constitucional referente ao Imposto Causa *Mortis*, aos quais compete sua instituição sobre a transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

O ITCM compete à unidade da Federação onde está localizado o imóvel, ainda que a sucessão tenha sido aberta em outra localidade (dentro ou fora do país).

Quanto as doações de bens móveis, o ITCD é devido ao Estado-membro onde tiver domicílio o doador.

Quando o doador tiver residência ou domicílio no exterior, o imposto caberá ao Estado-membro onde tiver domicílio o donatário; aplica-se a mesma regra ao herdeiro ou legatário, quando o *de cujus* possuir bens ou tenha domicílio ou residência no exterior, ou mesmo que a sucessão tenha curso no exterior.

Nossa Carta Constitucional trouxe em seu artigo 155, I reza que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Art. 155 - Compete<sup>3</sup> aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

§ 1º - O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

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

---

<sup>3</sup> Constituição Federal art. 155.

- a). se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
  - b). se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
- IV- terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

A competência tributária tem estrutura normativa, regula regular o comportamento de produção de outra norma, ou seja, tem objetivo de regular a produção jurídica no ordenamento, é uma norma que dispõe sobre as formalidades necessárias para a edição de normas jurídicas tributárias.

Sendo a norma é composta pelo antecedente e conseqüente, onde no antecedente está o fato social que ocorrendo este fato passa a ser um fato jurídico em razão da subsunção do fato à norma. E no conseqüente encontramos a dados para a obrigação ser cumprida pelo sujeito passivo.

## 7. ANTINOMIAS

A Constituição traçou regras no sentido de dirimir eventuais conflitos de ordem constitucional e tributária<sup>4</sup> entre as legislações estaduais, e para isso disciplina as regras básicas que deverão ser severamente obedecidos pelos Estados membros e DF na instituição dos tributos.

Sendo a competência para o ITCMD Estadual, eventualmente poderá haver conflito de normas, porém, o próprio ordenamento oferece as formas de resolução de tais conflitos<sup>5</sup>.

No caso de conflito entre norma posterior e norma anterior valerá a primeira, pelo critério cronológico (art. 2º da LICC), norma especial deverá prevalecer sobre norma geral.

A solução da antinomia se dará pelo critério cronológico, a norma que entrar em vigor por último revoga a anterior.

É com a vigência que a norma gera seus efeitos no mundo jurídico, se está no sistema logo é válida.

---

<sup>4</sup> José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, 21ª Edição, 2002.

<sup>5</sup> Maria Helena Diniz. Conflito de Normas. 9ª Edição, Saraiva, 2009

## 8. VALIDADE DA NORMA

A norma é válida quando está de acordo com o ordenamento a que pertence, desta forma a norma deve ser criada ou produzida por órgão competente.

Não é difícil perceber que determinada norma pertence a tal sistema, basta que, para isso, observemos se a referida norma está de acordo com o direito daquele conjunto de membros correlacionados.

A norma deve ser criada por quem tenha poderes para esse fim, se não forem obedecidas estas regras, a norma não atingirá seu objetivo, uma vez que faltará um requisito deveras importante; a base da criação da norma está em quem a introduz no ordenamento, se quem a criou não tiver competência, a norma não terá validade e não pertencerá ao sistema.

Se em algum caso concreto acontecer de determinada norma estar vigente e não ter seguido aqueles preceitos, esta será objeto de uma ação que a retirará o mais breve possível do meio em que está e se porventura alguma conduta foi exercida com fundamento naquela norma inválida, quando a norma desaparecer a conduta também desaparecerá como se nunca tivesse existido.

É da essência da validade da norma que para ser considerada válida, deve trazer consigo algumas exigências, afim de não impactar com outras normas já vigentes no sistema, deve ser criada obedecendo as leis e aos procedimentos já impostos para sua criação, assim, a norma não poderá existir se criada por autoridade incompetente ou que não tenha sido respeitado os regramentos da lei.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, ao dizer que determinada norma é válida estamos expressando que ela pertence ao sistema, de acordo com esse entendimento não é possível aplicar uma norma se a mesma não for válida, pois se não é válida não está no sistema, portanto não há que falar em aplicabilidade. Se não é válida não há como aplicar.

O conceito de validade da norma é apenas uma adequação ao ordenamento jurídico pátrio, tendo sido criada pelo processo legislativo correto, a norma atinge seu fim, isto é, o de regular condutas, gerando efeitos, sobre os eventos a que se refere seu antecedente.

## 9. CLASSIFICAÇÃO

No que diz respeito à classificação dos tributos, esses podem ter funções fiscais ou extrafiscais; os tributos com função extrafiscal são meios de financiar as ações do Estado, visam atender as finalidades de interesse social, significa interferência no domínio econômico, representam importante instrumento na regulação do Estado Democrático de Direito.

Os tributos com função fiscal são os que têm mera arrecadação de recursos financeiros, ou seja, apenas carrear recursos aos cofres públicos.

O imposto ITCMD classifica-se como imposto com função fiscal, sua finalidade é arrecadar recursos financeiros para custear os Estados e o Distrito Federal.

## 10. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Encontramos a definição legal de lançamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, porém, em nosso entendimento o lançamento é ato administrativo que por sua vez é resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento.

Lançamento é o ato jurídico administrativo<sup>6</sup> que insere norma individual e concreta no sistema, capaz de formalizar vínculo obrigacional entre os sujeitos da relação jurídica. O ente público competente ao identificar o fato gerador, o montante devido (consequente da RMIT) e o sujeito passivo formaliza o crédito (decorre da obrigação principal), e constitui a obrigação tributária.

Art. 142

Compete<sup>7</sup> 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.

---

<sup>6</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de direito tributário, 21ª edição, 2009.

<sup>7</sup> Código Tributário Nacional, art. 142.

## **11. MODALIDADES DE LANÇAMENTO**

Os artigos 147 ao 150 do Código Tributário Nacional trás as modalidades de lançamento tributário.

Lançamento de ofício;

Lançamento por Declaração;

Lançamento por homologação.

### **11.1 Lançamento de Ofício**

Nessa modalidade o sujeito passivo não participa do lançamento, ou seja, a administração efetua o lançamento sem participação do sujeito passivo.

A administração verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o sujeito passivo, efetua o cálculo do montante, formaliza o crédito e notifica para pagamento.

Haverá lançamento de ofício quando a lei determinar, porém na maioria das vezes essa modalidade ocorre quando o contribuinte não cumpre a obrigação nos lançamentos por declaração ou homologação.

### **11.2 Lançamento de Declaração**

O lançamento por declaração é efetuado quando o sujeito passivo presta informações ao sujeito ativo, com base naquelas informações (quando há concordância com os valores) a administração formaliza o crédito.

### **11.3 - Lançamento de Homologação**

Por fim, no lançamento por homologação o sujeito passivo antecipa o pagamento sem prévio exame da administração que apenas fará a conferência, após análise de todas as informações e pagamentos a administração homologa ou lança de ofício em caráter suplementar.

## **12. LANÇAMENTO DO ITCMD**

O lançamento do ITCM é feito, em regra, por declaração, o contribuinte envia ao fisco as informações necessárias ao cálculo, após a homologação efetua o pagamento.

Porém, há muitas divergências quanto ao seu recolhimento, à exigência de muitos documentos e a falta de informação nos postos fiscais cria grandes dificuldades para o contribuinte.

O ITCM no Estado de São Paulo é recolhido através de guias emitidas pelo site da fazenda para o recolhimento individual dos herdeiros, uma vez que são responsáveis tributários pela sua respectiva parte.

A legislação Paulista do ITCM aplica multa de até 20% do valor do imposto se a obrigação não for cumprida em até 180 dias da sucessão e, ainda, multa de até 20% do valor do imposto, se o inventário for proposto fora de prazo estipulado.

O ITCD é exigido no momento da doação efetivado por Instrumento Particular ou no momento da escritura pública.

## CAPITULO III

### 13. ISENÇÃO

Sobre as isenções tributárias encontramos definições valorosas na doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho no sentido de que "a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente", e "o que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente" (Curso de Direito Tributário, 21ª edição, Editora Saraiva, 2009).

As isenções para o ITCMD foram introduzidas pela Lei n.10.992/01 que trouxe nova redação ao art. 6º da Lei nº. 10.705/00, que instituiu o imposto no Estado de São Paulo.

Estão isentas do ITCM as transmissões causa *mortis* de imóvel urbano ou rural cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) UFESP desde que os beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel; de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESP desde que seja o único imóvel a ser transmitido.

Também estão isentas do ITCMD as ferramentas e equipamentos agrícola de uso manual, roupas, aparelho de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam o imóvel cujo valor total não ultrapassar 1.500 (mil e quinhentas) UFESP.

Os valores existentes em instituição bancária tais como depósitos bancários e aplicações financeiras cujo valor total não ultrapassar 1.000 (mil) UFESP.

Não incide o ITCM nas transmissões de quantia devida pelo empregador a empregado por Institutos de Seguro Social e Previdência; Saldos bancários de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participações PIS-PASEP.

Por fim, está isento do ITCMD na extinção do usufruto quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor.

As isenções na transmissão por doações tratam do valor da doação, da pessoa do donatário, do patrimônio total do doador, da origem da doação e de quantas doações o doador efetuou.

As novas disposições prevêm a isenção do ITCD nas transmissões de imóvel desde que os contribuintes sejam familiares do *de cuius*, residam no imóvel e não sejam proprietários de outro imóvel.

Estarão isentas do imposto nas transmissões cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESP, de bem imóvel para construção de moradia, vinculada a programa de habitação popular, de bem imóvel doado por particular para o Poder Público, transmissões

de quaisquer bens ou direitos a entidades sem fins lucrativos, constando sempre o fundamento legal que deu base à isenção.

As transmissões de valores tais como depósitos bancários e aplicações financeiras cujo valor total não ultrapassar 1.000 (mil) UFESP estão isenta<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Artigo 6º da Lei 10.705/00, alterada pela Lei 10.992/01.

## CONCLUSÃO

Com esse trabalho tivemos a pretensão de tratar de detalhes da prática jurídica forense que foge ao controle da maioria das pessoas que se vêem a frente de problemas desafiadores, seja advogado, juiz ou contribuinte.

O Imposto sobre a Transmissão Causa *Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos talvez pela escassez doutrinária, a burocracia excessiva e a falta de informação nos postos fiscais acaba por trazer ao contribuinte muitos aborrecimentos no momento de seu recolhimento.

Conclui-se que para minimizar tais conflitos é necessário o bom senso na solução de determinados imprevistos administrativos.

O entendimento a partir da Regra Matriz de Incidência Tributária facilita em demasia a resolução dos problemas com o recolhimento do ITCMD.

Não houve pesquisa exaustiva a respeito do recolhimento, pagamento ou quitação da dívida entre contribuinte e Estado, uma vez que esse não foi o objetivo principal, até porque, a obrigação tributária não está contida na regra-matriz de incidência tributária, pois o conseqüente da norma tem apenas linguagem prescritiva da obrigação tributária e não a própria obrigação.

É importante verificar em cada caso se transmissão é gratuita ou onerosa, a fim de definir a aplicação do imposto correto seja ITCMD ou ITBI.

A Constituição Federal da República atribuiu competência do ITCMD aos Estados e ao distrito Federal devendo ser respeitado teto máximo de alíquota fixado pelo Senado Federal de 8%.

Ao analisarmos a isenção na legislação tributária do ITCMD no Estado de São Paulo, sobretudo, a Lei 10.992/2001 em seu artigo 6º podemos concluir que houve um avanço nas inovações.

As isenções no imposto sobre transmissão tratam do valor da doação, da pessoa do donatário, do patrimônio total do doador, da origem da doação e de quantas doações o doador efetuou.

Alguns critérios para o reconhecimento ao direito de isenção ajustam perfeitamente a determinadas condições pessoais dos herdeiros ou ao valor dos quinhões por eles recebidos. Pôde-se notar que a mudança na legislação respeitou o princípio da igualdade, garantia constitucional a todos os cidadãos.

O principal objetivo do presente estudo foi esclarecer questões do tema proposto em busca de uma solução para os conflitos entre fisco e contribuinte dentro de uma interpretação sistemática das normas.

## BIBLIOGRAFIA

- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 2ª Edição, Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Curso de Direito Tributário. 21ª Edição, Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência. 7ª Edição, Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Edição, Malheiros, 10ª Tiragem, 2009.
- KELSEN, Hans. O que é Justiça? Trad. Luíz Carlos Borges, 3ª Edição, Martins Fontes, 2001.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2ª Edição, Noeses, 2006.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário (Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência). 12ª Edição, Livraria do Advogado Editora, 2010.
- MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. 5ª Edição, Dialética, 2010.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-Semântico, Noeses, 2009.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. 2ª Edição, Noeses, 2008.
- DINIZ, Maria Helena. Conflito de Normas. 9ª Edição, Saraiva, 2009.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 33ª Edição, 2007.
- MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada. 4ª Edição, Atlas, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros, 2008.
- HARADA, Kiyoshi. Desigualdade na partilha. Jus Navigandi, Ano 15, n. 2451, 18 mar. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14528>>
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 21ª Edição, Malheiros, 2002.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. RT, 2002.