

ITCMD – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* DE BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR

ITCMD – TAX ON TRANSMISSION OF PROPERTY *CAUSA MORTIS* ABROAD

Giovana Notaro Bonora¹
Daniela Ramos Marinho²
Artigo Científico³

RESUMO

A incidência do ITCMD de bens localizados no exterior é algo que gera discussões, o trabalho discorre sobre a possibilidade de incidência. Conforme previsto na Constituição Federal de 1988, é competência dos Estados e do Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos, exceto por não haver lei complementar para regulamentar quando os bens e direitos se encontram no exterior, independente de o inventário ou arrolamento seja processado no Brasil. Tendo a pesquisa o objetivo de averiguar se é devida a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação dos bens localizados no exterior. Sendo abordado o método dedutivo na presente pesquisa. Conclui com uma análise breve de que se torna incabível o pagamento do tributo pelo contribuinte quando houver bens localizados no exterior.

Palavras-chave: ITCMD. Incidência. Bens. Exterior. Repercussão Temática.

ABSTRACT

The incidence of ITCMD of assets located abroad is something that generates discussions, the paper discusses the possibility of incidence. As provided for in the Federal Constitution of 1988, it is the responsibility of States and the Federal District to impose taxes on the causal transmission of any goods or rights, except that there is no complementary law to regulate when the goods and rights are abroad, regardless of whether inventory or listing is processed in Brazil. The purpose of the research is to ascertain whether the collection of the transmission tax causes *Mortis* and *Donation* of assets located abroad is due. Being approached the deductive method in the present research. It concludes with a brief analysis that the taxpayer's payment of tax when there are assets located abroad is uninhabitable.

Keywords: ITCMD. Incidence. Assets. Abroad. Thematic Repercussion,

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO, 1.1 Introdução Histórica e Jurídica, 1.2 O Surgimento do Tributo no Mundo, 1.3 O Surgimento do Tributo no Brasil, 1.4 O ITCMD nas Constituições Brasileiras, 1.5 O Pacto federativo e a Competência para o ITCMD, 2 Elementos Estruturantes, 2.1 Contribuintes, 2.2 Fato Gerador, 2.3 Base de Cálculo e Alíquota, 2.4

¹Aluno do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, São Paulo;

²Professora Me. do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, São Paulo;

³ Artigo Científico apresentado à Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Mantenedora do Centro universitário Eurípides de Marília, para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Lançamento, 2.5 Hipóteses de Isenção, 2.6 Procedimentos para Verificação do ITCMD, 3 O ITCMD e os Bens Localizados no Exterior, 2.1 Tese e Repercussão Temática, CONCLUSÃO, REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

Conforme previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, I é competência dos Estados e do Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. Tratando-se de tributo de natureza arrecadatória fiscal.

O ITCMD deve ser interpretado de acordo com a Constituição Federal, pois o mesmo assunto vem disposto no Código Tributário Nacional Brasileiro, nos artigos 35 a 42, onde tratam somente da transmissão de bens imóveis e os direitos referentes a eles.

A Constituição Federal de 1988, prevê dois impostos de transmissão, sendo um municipal (ITBI) que se sujeita a incidência de transmissões de títulos onerosos, e o outro estadual (ITCMD) que ocorre com a incidência de transmissões a título gratuito, *causa mortis* e doação, que será objeto desta pesquisa,

Na hipótese de *causa mortis*, há um prazo para a abertura do inventário e arrolamento, que é previsto pela Lei Estadual nº 10.705/2000, caso não seja observado este prazo, há uma penalidade, que vem disciplinado no artigo 21 da referida lei. No caso de inventários extrajudiciais, entende-se que não ocorre a penalidade no artigo retromencionado, porém caso ocorra o atraso será computado a incidência de encargos moratórios do artigo 17 da Lei Estadual nº 10.705/2002. A base de cálculo do imposto vem disciplinada na respectiva lei, em seu artigo 9º, devendo haver uma comparação com o artigo 13 da referida Lei Estadual.

O problema surge quando os bens e direitos se encontram no exterior, onde não se deve sofrer a incidência do ITCMD, independente de o inventário ou arrolamento seja processado no Brasil, porém não se deve descartar a incidência de imposto no país que estiver localizado bem, dependendo da legislação local.

Sendo esta não incidência do imposto alvo de polêmica entre o fisco e os seus contribuintes.

Desta feita, o tema proposto para este trabalho objetiva demonstrar se deve ou não ocorrer esta incidência de imposto sobre os bens ou direitos localizados no exterior, além de explicar como de fato ocorre a cobrança deste tributo no nosso país e quando pode não ocorrer esta não incidência do mesmo.

1 ASPECTOS HISTÓRICOS

1.1 O Surgimento do Tributo no Mundo

Para Fernandes (2005), o tributo na antiguidade não era cobrado de toda a sociedade, ou seja, os sujeitos que eram livres não se sujeitavam ao pagamento. Já no período Clássico, se pregava a não intervenção estatal quanto aos assuntos de mercado, onde acabava por existir a cobrança de uma tributação mínima. No Modernismo, não existe a ideia de cobrança mínima mas sim de uma majoração dos tributos, o que serve de instrumento para o Estado atingir as finalidades sociais.

Onde antes a cobrança era feita por trabalho forçado, ou uma doação de sua produção em terras e hoje nada mais é do que uma obrigação ao pagamento do tributo.

Explica ainda que no Egito (666 a 654 a.C), existia uma lei onde era obrigatório a inscrição das heranças recebidas em registros públicos, bem como o pagamento de 10% a 15% sobre o valor total dos bens que fossem transmitidos, abrangendo até mesmo as sucessões em linha reta (descendentes e ascendentes).

Acredita-se que o imposto já existisse antes de 1661, mas em 1807 quando Portugal foi invadida por Napoleão, desapareceu a cobrança, e ressurgiu 1838 com a denominação de “imposto de transmissão por título gratuito”, onde foi alterado em 1929 para “imposto sobre as sucessões e doações”. (FERNANDES, 2005, p. 25).

Como afirma Mendes e Afonso (2013), “ a descentralização de receita é anterior à Assembleia Constituinte. Na verdade, o que os constituintes promoveram foi a regulamentação, regularização e aprofundamento do processo”.

1.2 O Surgimento do Tributo no Brasil

Nessa dimensão, Ferreira (2018) relata que em 10 de março de 1534, o litoral Brasileiro foi dividido em quinze partes, com direito de sucessão, por isso denominadas de capitânicas hereditárias. Cumpre ressaltar que nesta época não existia nenhuma organização fiscal, e que os tributos eram cobrados em espécie e enviados a Portugal.

Entre 1808-1815 o Brasil passou a ser, a sede da monarquia portuguesa, razão pela qual inúmeras leis foram criadas. Com a abertura dos portos surgiram os primeiros impostos, para suprir as despesas gastas com as importações realizadas entre o Brasil e outros países, dentre os impostos criados, surgiu “ a décima de herança e legados, a sisa dos bens de raiz e a meia

sis dos escravos, em 5% sobre o valor do escravo herdado ou doado” (FERNANDES, 2005, p.26).

Tendo como característica, a isenção absoluta na transmissão em linha reta, bem como a taxa única de 10% para os colaterais até 2º grau, e 20% para os demais parentes caso não houvesse testamento.

Com o Decreto nº 4.355/89, a transmissão em linha reta foi submetida à tributação de 1% a 10% para os herdeiros necessários.

Esclarecendo ainda Fernandes (2005) que se não houvesse a quitação do herdeiro ou legatário seria nula se não existisse o pagamento da taxa, que deveria ocorrer em 30 dias da abertura da sucessão.

1.2 O ITCMD nas Constituições Brasileiras

Ensina Fernandes (2005) a forma que o imposto evoluiu durante as Constituições Brasileiras, onde na Constituição de 1824, não existia o sistema tributário, mas era estabelecido em seu Art. 171 que “todas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros e amortização da Dívida Pública, serão anualmente estabelecidas por Assembleia Geral (...)”, onde ocorreu uma alteração pela Lei 16 de 1834, em que a competência passou para as Assembleias Provinciais a fixação das despesas e dos impostos para ela necessários, desde que não prejudicasse as imposições do Estado.

Já a de 1891, trouxe a repartição das receitas tributárias entre a União e os Estados-membros, onde foi dada a competência exclusiva para a imposição do imposto sobre a transmissão de propriedades.

A de 1934, manteve o contexto da de 1891, porém acrescentou a divisão do imposto *causa mortis* e *inter vivo*. Resolveu também os conflitos entre os entes, onde nas sucessões ocorridas no país, a competência para tributar é do Estado em que ocorrer o óbito, pois entende-se como o último domicílio do *de cuius*, e nas sucessões ocorridas no estrangeiro, a competência é do Estado-membro, local onde deverão ser liquidados os valores da herança ou transferidos aos herdeiros.

A Constituição de 1937, acrescentou apenas que, a transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos (até mesmo títulos e créditos), caberá ao Estado em que estiverem situados.

Em 1946, a competência foi mantida entre os Estados-membros, ocorre que em 1961, através da Emenda Constitucional nº 5 de 21/11/1961, o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* passou a ser de competência dos Municípios.

Com a Reforma Tributária de 1965, os impostos *causa mortis* e *inter vivos* se tornaram de competência apenas estadual.

Desde a Reforma Tributária de 1965, a incidência dos bens imóveis ocorria de forma limitada, onde só após a promulgação da Constituição Federal de 1988 a competência tributária para os bens móveis passou a existir junto com a dos bens imóveis, sendo destinada aos Estados-membros e Distrito Federal.

Esclarecendo ainda Fernandes (2005) que com a Constituição de 1988 foi mantida a competência dos Estados para a tributação da transmissão *causa mortis* e *inter vivos* a doação (título gratuito) de bens móveis e imóveis.

Sendo distribuída a competência aos Municípios nos casos de transmissão de bens *inter vivos* em caráter oneroso, restrita somente aos bens imóveis.

Conforme previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, I é competência dos Estados e do Distrito Federal instruir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. Tratando-se de tributo de natureza arrecadatória fiscal.

Art. 155. Compete 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.
III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
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; (BRASIL, 2019, grifo nosso).

Em seu inciso III, a competência para tributar em casos que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou ainda se o *de cujus* possuía bens ou teve seu inventário processado lá, deverá ser realizada por lei complementar.

Como não existe lei complementar dispendo sobre as normas gerais para os impostos sobre transmissão *causa mortis*, os Estados e o Distrito Federal podem legislar, por possuírem competência impositiva, que significa que todo ente político tem poder de tributar, porém, não podem instituir os mesmos tributos para que não ocorra um caos, para isso a Constituição Federal determinou três tipos de competência, e também em razão da autorização contida no Art. 34, §§3º, 4º e 5º, do ADCT e Art. 24, inciso I da Constituição Federal.

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até

então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º. (BRASIL, 2019)

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”. (BRASIL, 2019).

Alexandre (2016) explica que diante da ausência de lei complementar, os Estados utilizam a autorização do Art. 24, §3º da Constituição Federal e exercem a competência legislativa plena, disciplinando a situação por lei própria.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

§3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades. (BRASIL, 2019).

O ITCMD deve ser interpretado de acordo com a Constituição Federal, pois o mesmo assunto vem disposto no Código Tributário Nacional Brasileiro, nos artigos 35 a 42, onde tratam somente da transmissão de bens imóveis e os direitos referentes a eles.

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.

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. (BRASIL, 2019, grifo nosso)

A Constituição Federal de 1988 prevê dois impostos de transmissão, sendo um municipal (ITBI) que se sujeita a incidência de transmissões de títulos onerosos, e o outro estadual (ITCMD) que ocorre com a incidência de transmissões a título gratuito, *causa mortis* e doação.

No Estado de São Paulo a instituição do Imposto sobre *causa mortis* e doação de qualquer bem ou direito vem disposto na Lei nº 10.705/00, alterada pela Lei nº 10.992/01. A Lei nº 9.951/66 trata da transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos referentes a fatos geradores ocorridos antes de 01/01/2001, denominado de ITBI estadual.

O Decreto nº 46.655/02 aprova o regulamento do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.

1.3 O Pacto Federativo e a Competência para o ITCMD

Conforme ensina Ferreira (2018), federação nada mais é do que a organização de um Estado Federal formada sob a base de repartição de competências entre o governo nacional e estaduais, sendo que a União tem supremacia em relação aos Estados-Membros e os Estados-Membros possui autonomia constitucional perante a União.

Sendo mais claro, federação é a forma de organização do Estado que o Brasil adotou, onde é caracterizado pela existência de um poder soberano e diversas forças políticas unidas por uma Constituição, sendo composto pela União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios.

A Constituição Brasileira estabelece forma de organização do Estado, a divisão do poder e os direitos e deveres de atuação desses entes de forma indissolúvel, onde compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Carrazza (2017) afirma: “Podemos dizer que Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado, diverso dos que dele participam”.

A partilha das receitas, especialmente dos impostos, é uma questão fundamental do pacto federativo brasileiro, assim como qualquer Estado fiscal que esteja estruturado na federação. (GILMAR, 2014, p. 1367).

O pacto federativo nada mais é do que um conjunto de dispositivos constitucionais que configuram as obrigações financeiras, as arrecadações de recursos e os campos de atuação dos entes.

Na Constituição Federal de 1988, quanto a competência tributária dos entes da federação dedica o Capítulo I, Título VI, Seção I, artigos 145 a 162, onde vem discriminado quais são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria que podem ser instituídos pela União, Estados e Municípios.

Cumprе ressaltar que no Brasil, existem três níveis de governo, o governo central (União), o intermediário (Estados + Distrito Federal), e o local (municípios). O sistema fiscal busca conciliar três objetivos, sendo, a necessidade de arrecadação que atenda os gastos, exemplo a seguridade social, outro objetivo é a manutenção de gastos dos recursos enviados as comunidades mais necessitadas, e por fim a redistribuição de recursos para conciliar o interesse dos entes.

A fonte de renda dos Estados vem do IPVA, ICMS e o ITCMD, restando claro que este último não é dividido sua arrecadação com os municípios e com a União.

2 ELEMENTOS ESTRUTURANTES

2.1 Contribuintes

Conforme previsto no Art. 42 do Código Tributário Nacional, é considerado contribuinte do imposto qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. (BRASIL, 2019).

O Art. 121, § único, I do Código Tributário Nacional, prevê que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, sendo contribuinte, quando houver relação pessoa e direta com a situação que constituía o fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. (BRASIL, 2019).

Sendo assim, o conceito de contribuinte deve reincidir sobre o sucessor, pois o espólio não aparenta ter relação pessoal e direta com o fato gerador (ALEXANDRE, 2016, p. 612).

O Art. 10 do Decreto nº 46.655/02, determina como contribuintes da transmissão “*causa mortis*”, o herdeiro ou o legatário.

“Art. 10. São contribuintes do imposto:
I – na transmissão “*causa mortis*”: o herdeiro ou legatário”.

O herdeiro legítimo vem previsto no Art. 1.829 do Código Civil, devendo respeitar a ordem preferencial.

Art. 1.829. A sucessão legítima defere-se na ordem seguinte:
I - aos descendentes, em concorrência com o cônjuge sobrevivente, salvo se casado este com o falecido no regime da comunhão universal, ou no da separação obrigatória de bens (art. 1.640, parágrafo único); ou se, no regime da comunhão parcial, o autor da herança não houver deixado bens particulares;
II - aos ascendentes, em concorrência com o cônjuge;
III - ao cônjuge sobrevivente;
IV - aos colaterais. (BRASIL, 2019).

Entende-se como legatário a pessoa que é agraciada em testamento com coisa certa ou determinada, mas não sendo considerado herdeiro testamentário, que é aquele que é beneficiado pelo testador no ato de sua última vontade sem a individuação de bens (GONÇALVES, 2018, p. 858).

Conclui-se, então, que será contribuinte da sucessão *causa mortis* o herdeiro ou legatário.

2.2 Fato Gerador

A sucessão é considerada aberta no momento do óbito, sendo assim, o fato gerador da sucessão *causa mortis* se dá através da transmissão, onde aberta a sucessão, a herança será transmitida aos herdeiros legítimos e testamentários.

Torna-se imprescindível o Art. 1.784 do Código Civil e Art. 35, §único do Código Tributário Nacional para compreensão do fato gerador, abaixo transcritos:

Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

Art. 35 (...)

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários. (BRASIL, 2019).

Sendo assim, ocorrerá o fato gerador no momento da transmissão, ou seja, com a abertura da sucessão.

2.3 Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens transmitidos conforme previsto no Art. 38 do Código Tributário Nacional.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. (BRASIL, 2019).

É no momento da morte que se define qual a legislação será aplicada no lançamento do ITCMD, sendo clara a súmula 112 do Supremo Tribunal Federal: “O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”, ou seja, sendo

aplicável ao lançamento a legislação vigente na data do fato gerador, desde que em conformidade com o Art. 144 do Código Tributário Nacional (ALEXANDRE, 2016, p. 611).

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (BRASIL, 2019).

O Art. 12 do Decreto nº 46.655/02, estabelece que a base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional, sendo ainda considerado o valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão.

O valor da base de cálculo é considerado na data da abertura da sucessão mas deve ser atualizado monetariamente até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto (Art. 13 do Decreto nº 46.655/02).

O recolhimento do imposto se dá após a homologação do cálculo. Nesse sentido, a Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal, transcrita abaixo:

Súmula 114, STF – O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo. (BRASIL, 2019).

A avaliação dos bens e a forma de cálculo do imposto vem prevista nos Arts. 630, 633, 637 e 638 do NCCPC. Caso não tenha contador judicial na comarca, o juiz nomeará perito para avaliação dos bens, onde após avaliados ocorrer a concordância dos herdeiros, será feito o cálculo sobre ele, após, ouvidas todas as partes e cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do tributo.

Cada estado-membro possui uma maneira de apurar o valor venal de seus imóveis, valendo-se do valor venal apurado pelo Município, através do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) referente a imóvel urbano, e pela União quando se tratar de Imposto Territorial Rural (ITR) quando se tratar de imóvel rural FERNANDES, 2006, p. 62).

Segundo o Art. 155, §1º, IV da Constituição Federal, compete ao Senado Federal estabelecer as alíquotas máximas do ITCMD.

Art. 155. Compete 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:

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. (BRASIL, 2019).

O Art. 39 do Código Tributário Nacional, estabelece:

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação. (BRASIL, 2019).

A fixação foi estabelecida pelo Senado na Resolução 09/1992, sendo de 8% a alíquota máxima desse tributo, sendo importante destacar que o Art. 2º da mesma resolução prevê a progressividade das alíquotas com base no quinhão que for recebido por cada herdeiro.

Art. 1º. A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º. As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal. (BRASIL, 2019, grifo nosso).

A progressividade que menciona o Art. 2º da Resolução 09/1992, gerava dúvida quanto a constitucionalidade, pois parecia contrariar jurisprudência no sentido de que a progressividade de impostos dependeria de autorização constitucional. O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a lei do Estado do Rio Grande do Sul que adotou a técnica permitida pelo Senado, entendeu que não é inconstitucional (nº 562.045/RS) (ALEXANDRE, 2018, p. 609).

Os estados-membros, em atendimento ao comando constitucional e o limite de 8% estabelecido pelo Senado Federal, fixaram as seguintes alíquotas:

Santa Catarina: alíquota progressiva de 1% a 8% (de acordo com a base de cálculo);

Rio de Janeiro: alíquota de 4% sobre o valor fixado para base de cálculo;

Minas Gerais: alíquotas progressivas de 3% a 6% que também variam de acordo com a base de cálculo;

São Paulo: é de 4%, devendo ser aplicada para fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002, no período de 01.01 a 31.12.2001 são diferenciadas, sendo 2,5% até doze mil UFESPs e 4% acima desse limite, e, para o período anterior a 01.01.2001, onde a legislação estabelecia a alíquota de 4%;

Paraná e Mato Grosso do Sul: alíquota de 4%;

2.4 Lançamento

O lançamento do ITCMD se dá por declaração, lançamento este com previsão no Art. 147 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

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. (BRASIL, 2019).

Sendo assim, no lançamento por declaração, aparece a colaboração do sujeito passivo (ou terceiro) com a atividade privativa da autoridade administrativa, havendo um misto na atuação da administração e do sujeito passivo. Onde essa relação é apenas pelo fato de que o terceiro apenas fornece as informações necessárias ao Fisco, que efetua o lançamento (ALEXANDRE, 2018, p. 386).

2.5 Hipóteses de Isenção

As hipóteses de isenção do tributo vem dispostas no Capítulo III do Decreto nº 46.655/02, no caso de transmissão “*causa mortis*”, será isento do imposto de imóvel de **residência**, urbano ou rural, desde que o valor não ultrapasse cinco mil UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel, sendo também de imóvel cujo valor **não ultrapassar duas mil e quinhentas UFESPs**, desde que seja o **único** a ser transmitido.

O mesmo ocorre com ferramentas agrícolas de uso manual, roupas e bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis, cujo valor não ultrapasse mil e quinhentas UFESPs, de depósitos bancários cujo valor não ultrapasse mil UFESPs e de quantia devida pelo empregador ao empregado.

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

2.6 Procedimentos para Verificação do ITCMD

O Art. 21 do Decreto nº 46.655/02 prevê o procedimento administrativo para a apuração do ITCMD, incidente em transmissões judiciais, o qual, após concluso, será

remetido a Procuradoria do Estado para que esta possa se manifestar nos termos do Art. 22 do mesmo Regulamento.

Artigo 21 - Para fins de apuração e informação do valor de transmissão judicial "causa mortis", **o contribuinte deverá apresentar à repartição fiscal competente, declaração, que deverá reproduzir todos os dados constantes das primeiras declarações prestadas em juízo, instruída com os elementos necessários à apuração do imposto**, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria da Fazenda, nos seguintes prazos:

I - no caso de arrolamento, em 30 dias, a contar do despacho que determinar o pagamento do imposto, instruída também com as respectivas guias comprobatórias do seu recolhimento;

II - no caso de inventário, em 15 (quinze) dias, contados da apresentação das primeiras declarações em juízo.

§ 1º - Após a apresentação da declaração prevista no "caput", se houver qualquer variação patrimonial decorrente de emenda, aditamento, ou inclusão de novos bens nas últimas declarações, deverá o contribuinte cientificar o Fisco acerca dos dados que ensejaram tal variação, no prazo de 15 dias a contar da comunicação ao juízo.

§ 2º - O imposto a recolher decorrente da declaração prevista neste artigo é exigível independentemente da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa ou de notificação.

Artigo 22 - Caso o Fisco **concorde com os valores declarados, o Procurador do Estado encaminhará, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da apresentação da declaração prevista no artigo anterior, petição ao juízo competente, manifestando-se da seguinte forma:**

I - no arrolamento, para requerer expedição de formal de partilha, auto de adjudicação ou alvará, desde que haja comprovação do recolhimento integral do imposto, instruída com o procedimento administrativo originado pela referida declaração;

II - no inventário, para requerer a remessa dos autos à Contadoria Judicial para elaboração dos cálculos do imposto.

Parágrafo único - Em se tratando de arrolamento, verificado que o imposto não foi recolhido, o Agente Fiscal de Rendas notificará o devedor para efetuar o recolhimento, no prazo de 10 (dez) dias, remetendo o procedimento ao Procurador do Estado para adoção das providências concernentes à cobrança do imposto, no caso de inadimplemento. (SÃO PAULO, 2019, grifos nossos).

Tratando-se de transmissões extrajudiciais, o Art. 26 do Decreto nº 46.655/02 prevê o procedimento, sob responsabilidade do tabelião para apuração do ITCMD, nas hipóteses de transmissões, *causa mortis* e por doações, realizados no âmbito administrativo, nos termos dos Arts. 610 e 733 do Código Processual Civil.

Quanto as transmissões judiciais, seja na forma de inventário, arrolamento ou pedido de alvará, no que tange o ITCMD, os procedimentos administrativos são analisados pelos Postos Fiscais.

A documentação necessária para transmissão *causa mortis* judiciais vem prevista no Art. 8º da Portaria CAT 15/2003 e, nas transmissões extrajudiciais o previsto no Art. 12-A, I da Portaria CAT 15/2003.

A solicitação da Declaração do imposto, os documentos e informações necessárias serão realizadas pelo site da Secretaria da Fazenda, onde são totalmente preenchida, com todos os dados, valores dos bens.

Atualmente o sistema de declaração e emissão de guias do ITCMD exige, no caso de sucessão "*causa mortis*", o preenchimento dos dados relativo ao processo de Arrolamento ou Inventário (como número dos autos, vara, comarca), porém, no caso de sucessões no exterior não há número de processo a ser informado.

A Fazenda já está desenvolvendo uma nova funcionalidade no sistema de declaração e emissão de guias do ITCMD que irá facilitar o preenchimento pelo contribuinte. Quando estiver em funcionamento, bastará acessar a aba Exterior liberando os campos relativos aos dados do processo judicial.

3 ITCMD – Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* de Bens Localizados no Exterior

3.1 O ITCMD e os bens localizados no exterior

Observa-se, que a Constituição Federal prevê expressamente a necessidade de edição de Lei Complementar para fazer valer a cobrança do ITCMD no caso de bens de herança localizados no exterior.

Conforme previsto no Art. 146, em seus incisos I, III, "a" e "b" da Constituição Federal, é necessário a instituição de uma Lei Complementar para instituir e estabelecer normas gerais relativas às espécies tributárias em geral.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

(BRASIL, 2019).

Com relação ao ITCMD no caso dos bens localizados no exterior é ainda mais específica, onde para que haja a possibilidade de cobrança de ITCMD sobre o legado recebido, a necessidade da edição da referida lei.

Ocorre que, até o momento não houve a edição da mesma, de tal forma que não pode o Estado tentar suprir referida lacuna na legislação mediante a edição de norma ordinária, de hierarquia inferior ao determinado pelo Constituinte.

Em razão de não ter disso editada, por ora, inexistem mecanismos legais que determinem a competência tributária do Estado para a instituição e cobrança do tributo sobre doação oriunda do exterior ou de herança cujo processo de inventário de falecido domiciliado fora do Brasil. Sendo incabível o pagamento tributário.

3.2 Tese e Repercussão Temática

A tese de maior prevalência no Judiciário é a de que o ITCMD “*causa mortis*” não deve incidir sobre os bens localizados no exterior, uma vez que não há previsão expressa em lei.

Conforme previsto no Art. 1.035, §1º do Código Processual Civil, para que se obtenha efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo, onde no presente caso há uma grande importância do ITCMD para os Estados.

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. (BRASIL, 2019).

Sendo assim, por haver interesse econômico, social, foi considerado repercussão temática no Recurso Extraordinário 851.108 São Paulo, recurso este interposto contra acórdão do TJ/SP para que a legislação paulista não poderia exigir a Imposto sobre transmissão “*causa mortis*” nas hipóteses em que os bens partilhados estiverem no exterior, bem como para reconhecimento da repercussão temática.

Sendo reconhecido pelo Tema 825, onde determinou não ser permitido aos Estados-membros fazer o uso da competência legislativa ante a omissão do legislador nacional em

estabelecer normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos.

Fora alegada no presente recurso que os Estados possuem competência para fixar as regras do ITCMD, além de apresentar contrariedade aos Arts. 24, I, §3º, e 155, §1º, II e III, b, da Constituição Federal e Art. 34, §§ 3º e 4º, do ADCT, assim dispostos:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Art. 155. Compete 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:

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

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. (BRASIL, 2019).

O referido recurso surgiu pela irrisignação da Fazenda do Estado de São Paulo voltando-se contra acórdão do Tribunal Estadual que manteve o deferimento da ordem pleiteada em mandado de segurança por Vanessa Regina Andreatta, afastando a incidência do ITCMD em relação a apartamento herdado pela impetrante, localizado na cidade italiana de Treviso, e uma quantia em euros. Sendo o Recurso Extraordinário desprovido conforme ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA – ADEQUAÇÃO. Evidenciada documentalmente a questão de fato, adequada a via mandamental. Existência de direito líquido e certo é matéria de mérito. Preliminar afastada. ITCMD. Incidência sobre doação de bem imóvel localizado no exterior. Descabimento. Exigência constitucional de lei complementar (art. 155, § 1º,

III) ainda não editada. Omissão legislativa que não pode ser suprida pelos Estados-Membros. Precedentes. Recursos não providos.

Surgindo a discussão relativa à possibilidade dos Estados tributarem nas hipóteses previstas na Constituição Federal, declarando a matéria constitucional e de repercussão temática.

A Constituição Federal prevê literal e expressamente, a necessidade da edição de Lei Complementar para fazer valer a instituição de ITCMD sobre os valores advindos de herança percebida no exterior.

Mesmo sem a edição de Lei regulamentando a matéria em questão, em total afronta os preceitos constitucionais destacados, foi editada a Lei nº 10.705/00 no Estado de São Paulo, que prevê em seu Art. 4º a incidência do ITCMD em casos de heranças proveniente do exterior, nos seguintes termos:

Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado. (SÃO PAULO, 2019, grifo nosso).

Restando evidente a afronta ao preceito constitucional que deixou expresso em seu Art. 155, §1º, III, "b" a necessária existência de Lei Complementar para que os Estados e o Distrito Federal tenham competência capaz de permitir a instituição e cobrança de impostos quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior e se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Em razão de não ter sido editada a lei, inexistem mecanismos legais que determinem a competência tributária do Estado para a instituição e cobrança do tributo sobre herança localizada no exterior.

Sendo assim, por todos os motivos expostos, se torna incabível o pagamento do tributo pelo contribuinte quando houver bens localizados no exterior.

CONCLUSÃO

O presente trabalho foi desenvolvido para solucionar a problemática da incidência do ITCMD de bens localizados no exterior pelo fato de ser necessário a edição de Lei Complementar para verificar se o Brasil deve ou não instituir a cobrança do referido imposto.

Abordando quando ocorre o fato gerador, quem pode ser considerado contribuinte, bem como o valor das alíquotas no Brasil, a forma como é efetuado o lançamento e recolhimento devido do imposto.

Analisando as previsões legais na Constituição Federal de 1988, o Decreto nº 46.655/02, a Lei Estadual nº 10.922/01 que altera a Lei nº 10.705/00 e até mesmo a Repercussão Temática no Recurso Extraordinário nº 851.108 São Paulo pode-se concluir que até mesmo sem a edição da referida lei a matéria está em afronta aos preceitos constitucionais pois os bens partilhados estão localizados no exterior, devendo ocorrer somente a incidência do imposto no país em que este bem se localizar, ou seja, depende da legislação local.

Dessa maneira, diante da ausência da Lei Complementar que regulamente a competência tributária do Estado para a instituição e cobrança do referido imposto, se torna incabível o pagamento do tributo pelo contribuinte quando houver bens localizados no exterior em sucessão *causa mortis* no Brasil.

Razão pela qual em sucessões que sobrevierem bens localizados no exterior deverá o contribuinte deverá obedecer, ou seja, recolher o imposto em conformidade com a lei do país em que estiverem localizados os bens.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10ª Ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Editora Método, 2016.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil 3: Responsabilidade Civil, Direito de Família e Direito das Sucessões**. 5ª Ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2ª Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora dos Tribunais, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 9ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional**. 31ª Ed. ver. e atual. – São Paulo: Editora Malheiros, 2017.

SÃO PAULO. Apontamentos do ITCMD no Estado de São Paulo. Disponível em: <https://aaspsite.blob.core.windows.net/aaspsite/2019/03/ITCMD2019_atual.pdf>. Acesso em: 2019.

ROCHA, Cristiny. Artigo Científico. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_1/cristiny_rocha.pdf>. Acesso em: 2018.

BARROS, Vinicius. Reportagem. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI246060,41046-Estado+nao+deve+exigir+ITCMD+na+transmissao+de+bens+localizados+no>>. Acesso em: 2018.

BRASIL. CÂMARA LEGISLATIVA. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/DIREITO-E-JUSTICA/546149-CCJ-APROVA-PROJETO-QUE-REGULAMENTA-IMPOSTO-DE-HERANCA-E-DOACOES.html>>. Acesso em: 2018.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2019.

BRASIL. TEMA 825. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825>>. Acesso em: 2019.

BRASIL. LEI Nº 13.105 de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 2019.

BRASIL. LEI Nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 2019.

BRASIL. SÚMULA Nº 114 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2004>>. Acesso em: 2019.

BRASIL. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 2019.

BRASIL. LEI Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 2019.

BRASIL. RESOLUÇÃO Nº 09/92. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017>>. Acesso em: 2019.

SÃO PAULO. DECRETO Nº 46.655 de 01 de abril de 2002. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html>>. Acesso em: 2019.

SÃO PAULO. LEI Nº 10.705 de 28 de dezembro de 200. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/4368>>. Acesso em: 2019.