

O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD): PROPOSTA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PARA EVITAR EVASÃO FISCAL NO QUE CONCERNE AO IMPOSTO QUE INCIDE SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS SOBRE BENS MÓVEIS

Antonio Braide Serafim (Egresso)¹

Augusto Martinez Perez Filho (Orientador)²

Tipo de Produto Técnico-Tecnológico (PTT): Proposta de alteração legislativa

Este projeto resultou na criação de um Relatório Técnico Conclusivo que propõe alterações no parágrafo 3º do artigo 610 do Código de Processo Civil, bem como propõe a revogação do artigo 1º da Resolução 35 do Conselho Nacional de Justiça. O relatório aponta os motivos da necessidade da alteração legislativa, a fim de se evitar uma brecha para que evasão fiscal no que diz respeito ao imposto de transmissão causa mortis relativo à bens móveis. Brecha essa que surgiu com o advento da lei 11.441/2007 que autorizou os inventários extrajudiciais. O relatório detalha a metodologia adotada, os objetivos da alteração legislativa.

Inovação e Aplicabilidade: *A inovação deste PTT reside na proposta de alteração legislativa que delimita a competência/atribuição territorial dos tabeliães de notas para lavratura de inventário e partilha a fim de se evitar a possibilidade do contribuinte escolher o processamento do inventário no Estado que lhe impõem o menor imposto. A aplicabilidade consiste inclusive em se eliminar a guerra fiscal entre os Estados. Esse PTT foi pensado antes da Emenda Constitucional 132/2023 que alterou o inciso II do parágrafo 1º, do artigo 155 da Constituição Federal. Essa alteração da Emenda Constitucional acabou parcialmente produzindo o resultado final idêntico ao que foi proposto no presente estudo. No entanto, a proposta continua válida para os casos em que os falecimentos que ocorreram antes do advento da alteração da Emenda Constitucional (20/12/2023), cujos inventários ainda não foram processados. É comum a lavratura de escrituras públicas de óbitos ocorridos anos atrás.*

Relevância e Impacto: *O relatório técnico conclusivo é relevante tanto para a comunidade acadêmica quanto para os Governadores e principalmente para os Fiscos Estaduais e para os profissionais que atuam no campo do Direito Tributário e Gestão de Conflitos, proporcionando um recurso valioso, no desenvolvimento de estratégias de gestão de conflitos entre os Estados na arrecadação do ITCMD de bens móveis e na diminuição de brechas de evasão fiscal e planejamento tributário, possibilitando uma mais eficiente arrecadação de tributos e evitando-se conflitos entre os Estados.*

Conformidade com Normas e Regulamentos: *O relatório assegura que os Estados possam exigir o recolhimento do ITCMD sobre bens móveis sem que existam brechas para que o contribuinte possa evadir-se do recolhimento, em conformidade com a Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional*

Araraquara, 17 de dezembro de 2023

¹ - Mestrando em Direito e Gestão de Conflitos pela Universidade de Araraquara. Desempenhou o papel principal no desenvolvimento deste PTT, desde a concepção da ideia até a realização da pesquisa e a formulação das diretrizes práticas.

² Docente do Programa de Pós-Graduação em Direito e Gestão de Conflitos, Universidade de Araraquara. Ofereceu orientação acadêmica e intelectual essencial, guiando a direção da pesquisa e assegurando que o PTT estivesse alinhado com os objetivos do projeto "Direito, Inovação, Empreendedorismo e Gestão de Conflitos".

IMPACTO E INOVAÇÃO DO PROJETO

Finalidade do Trabalho: O propósito principal deste trabalho foi o de eliminar brechas legislativas que permitissem uma evasão fiscal do ITCMD incidente sobre bens móveis (incluindo-se as cotas sociais de empresas) no que diz respeito ao inventário, arrolamento, e partilhas realizadas através de escritura pública, em como o de eliminar a possibilidade de guerra fiscal entre os Estados.

Nível e Tipo de Impacto:

- **Realizado:** O projeto conseguiu, a partir dos estudos de casos existentes junto ao Fisco paulista, fomentar a discussão quanto à necessidade de correção da legislação no que concerne à arrecadação do ITCMD sobre bens móveis nos inventários e partilhas realizados através de escrituras públicas. Esses estudos acabaram por subsidiar os gestores na busca de solução para esse problema que foi parcialmente solucionado através da emenda constitucional 132/2023 de 20/12/2023.
- **Potencial:** O trabalho tem o potencial de buscar solucionar por completo o problema da evasão fiscal do imposto causa mortis sobre bens móveis para os casos de óbitos ocorridos anteriormente ao advento da emenda constitucional 132/2023, cujos inventários ainda não foram realizados. É muito comum a lavratura de escrituras de inventários cujos óbitos ocorreram muitos anos atrás. No entanto, é certo que para os óbitos ocorridos após a emenda constitucional 132/2023 a solução já ocorreu.

Demanda: A demanda por este trabalho surgiu da necessidade de se evitar a evasão fiscal de ITCMD sobre bens móveis junto ao fisco paulista. Na ocasião do desse trabalho exercia a função de Auditor Fiscal do Estado de São Paulo e na fiscalização e homologação do ITCMD era verificada a evasão fiscal do imposto sobre, principalmente cotas de empresas, aplicações e veículos com a escolha do Tabelião de Notas do estado cuja incidência do imposto fosse menor.

Área Impactada pela Produção: O trabalho impacta diretamente o campo do Direito Tributário e da Gestão de Conflitos entre os Estados, contribuindo também para eliminação de brechas tributárias que contribuíam com a elisão fiscal. Impacta diretamente também o aumento da arrecadação tributária, propiciando uma melhor e mais eficiente arrecadação dos tributos, propiciando recursos para aplicação em políticas públicas.

Abrangência Territorial: Abrange todo território brasileiro.

Complexidade: O trabalho enfrentou complexidade moderada, dado o desafio de analisar legislação tributária no que concerne ao ITCMD, não somente do Estado de São Paulo como de outros Estados, bem como da verificação da prática dos contribuintes em relação ao pagamento desse tributo. Bem como foi necessário analisar as regras relativas ao procedimento de lavratura de escrituras públicas de inventário e partilha.

Nível de Inovação: O projeto demonstra um alto grau de inovação ao integrar análise jurídica detalhada com abordagens pragmáticas da arrecadação do ITCMD através de escrituras públicas de inventário e partilha, Foi necessário um estudo aprofundado da legislação tributária em conjunto com a legislação do extrajudicial.

Setor da Sociedade Beneficiado: Os principais beneficiários são os Governadores de Estado e suas administrações tributárias.. O trabalho também oferece insights valiosos para formuladores de legislação tributária, com vistas à eliminação de evasões fiscais e guerras fiscais entre os Estados, auxiliando acadêmicos e profissionais da área de gestão de conflitos tributários, seja entre os estados, seja entre estado e contribuinte.

Fomento: Este trabalho não foi financiado.

Registro de Propriedade Intelectual: Não há registros de propriedade intelectual associados a este trabalho, pois o objetivo era promover um estudo sobre brechas na legislação tributária com busca de soluções através de alterações legislativas.

Estágio da Tecnologia: Foi elaborada proposta de alteração legislativa manual, cuja eficácia está mitigada em função da posterior alteração da Constituição Federal através da Emenda Constitucional 132/2023.

Transferência de Tecnologia/Conhecimento: O conhecimento gerado por este projeto foi compartilhado com Auditores Fiscais do Estado de São Paulo.

.

RESUMO

Objetivo do Estudo: O propósito principal deste trabalho foi o de eliminar brechas legislativas que permitissem uma evasão fiscal do ITCMD incidente sobre bens móveis (incluindo-se as cotas sociais de empresas) no que diz respeito ao inventário, arrolamento, e partilhas realizadas através de escritura pública, em como o de eliminar a possibilidade de guerra fiscal entre os Estados.

Metodologia/Abordagem Utilizada: Adotou-se uma abordagem qualitativa centrada na análise documental da legislação e das práticas adotadas pelos contribuintes no recolhimento do ITCMD..

Originalidade/Relevância do Trabalho: O projeto destaca-se pela sua abordagem inovadora em combinar análise da legislação do ITCMD no que diz respeito à arrecadação desse tributo nos inventários realizados através de escrituras públicas. A prática da fiscalização desse tributo demonstrou que a autorização da livre escolha do tabelionato de notas em qualquer estado da federação abriu uma brecha para evasão fiscal.

Principais Resultados: O projeto conseguiu, a partir dos estudos de casos existentes junto ao Fisco paulista, fomentar a discussão quanto à necessidade de correção da legislação no que concerne à arrecadação do ITCMD sobre bens móveis nos inventários e partilhas realizados através de escrituras públicas. Esses estudos acabaram por subsidiar os gestores na busca de solução para esse problema que foi parcialmente solucionado através da emenda constitucional 132/2023 de 20/12/2023. Foi elaborada proposta de alteração legislativa.

Contribuições Teóricas/Metodológicas: Este estudo contribui para a literatura no estudo do ITCMD em conjunto com a legislação dos serviços notariais, contribuindo para dar um maior suporte à Administração Tributária no que tange à arrecadação de referido tributo.

Contribuições Sociais/Para a Gestão: Os resultados fornecem subsídios para uma melhor eficácia na arrecadação do ITCMD e na gestão de conflitos entre os Estados-membros e entre estes e os contribuintes.

Palavras-Chave: ITCMD, gestão de conflitos, inventário extrajudicial, alteração legislativa.

ABSTRACT

Objective of the Study: The main purpose of this work was to eliminate legislative loopholes that allowed tax evasion of the ITCMD levied on movable assets (including company shares) with regard to inventory, listing, and sharing carried out through public deed, in order to eliminate the possibility of fiscal war between States.

Methodology/Approach Used: A qualitative approach was adopted focused on the documentary analysis of the legislation and practices adopted by taxpayers when collecting the ITCMD.

Originality/Relevance of the Work: The project stands out for its innovative approach in combining analysis of the ITCMD legislation with regard to the collection of this tax in inventories carried out through public deeds. The practice of monitoring this tax demonstrated that the authorization of the free choice of notary public in any state of the federation opened a loophole for tax evasion.

Main Results: The project managed, based on existing case studies with the São Paulo Tax Authority, to encourage discussion regarding the need to correct the legislation regarding the collection of ITCMD on movable assets in inventories and sharings carried out through public deeds. These studies ended up supporting managers in the search for a solution to this problem, which was partially resolved through constitutional amendment 132/2023 of 12/20/2023. A proposal for legislative change was prepared.

Theoretical/Methodological Contributions: This study contributes to the literature in the study of ITCMD in conjunction with the legislation on notary services, contributing to providing greater support to the Tax Administration with regard to the collection of said tax.

Social/Management Contributions: The results provide support for better efficiency in the collection of ITCMD and in the management of conflicts between Member States and between them and taxpayers.

Keywords: ITCMD, conflict management, extrajudicial inventory, legislative change.

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é um dos impostos de competência tributária estadual, ao lado do ICMS e do IPVA, sendo responsável por expressiva parte das receitas angariadas. Todavia, tem-se percebido um aumento expressivo de consultores tributários que buscam fazer com que os contribuintes recolham menos de referido imposto aproveitando-se de brechas existentes na legislação. Desde o advento da lei 11.441 de 04/01/2007 foi possível a realização de inventários, partilhas, separações e divórcios através de escritura pública. O que de um lado aliviou o Poder Judiciário de questões que podem ser resolvidas diretamente pelas partes, mas por outro lado, algumas imprecisões na legislação acabaram por abrir mais uma brecha para o planejamento tributário. O presente artigo buscou responder à pergunta: Como diminuir as brechas legislativas que permitem uma evasão fiscal do ITCMD no que diz respeito ao inventário, arrolamento e partilha extrajudicial? Para tanto, houve estudo da função do tabelião no recolhimento do ITCMD, bem como da legislação que estabelece as regras que possibilitam que os atos de inventário e partilha sejam realizados pelo Tabelião de Notas, aprofundando-se na questão da atribuição e competência do Tabelião de Notas para a prática de referidos atos, realizando-se um comparativo com a competência judicial para a realização dos inventários e partilhas, bem como análise das principais discussões relativas à legislação aplicável.

Os objetivos primários deste relatório técnico são:

- Analisar a competência/atribuição dos notários na lavratura dos inventários e partilhas;
- Analisar a legislação do ITCMD e verificar de que forma a livre escolha do tabelião para o processamento do inventário e partilha pode impactar na diminuição da arrecadação do ITCMD e no aumento de conflitos entre os Estados e o Estado e os contribuintes.
- Oferecer alternativa para eliminar brechas na legislação que possibilitem que planejamentos tributários diminuam a arrecadação do tributo.
- .

2 CONTEXTO DO PROBLEMA

Esse trabalho auxiliar no aperfeiçoamento da legislação que autoriza o Tabelião de Notas a realizar inventários e partilhas. A fim de que seja feita uma reflexão sobre a necessidade ou não de uma maior delimitação territorial da atribuição dada a esse profissional.

À época da realização desse trabalho, a Constituição Federal de 1988 estabelecia em seu artigo 155, parágrafo primeiro, inciso II que competia ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento o imposto relativo aos bens móveis. O Código de Processo Civil, em seu artigo 48, estabelece qual é o foro competente para o inventário e partilha, de maneira que não permite que o contribuinte possa escolher em que Estado irá processar o inventário judicial.

O mesmo não ocorre com os inventários extrajudiciais que na dicção da atual legislação pode ser realizado por qualquer Tabelião de Notas do país, permitindo com que o herdeiro/legatário escolha para qual Estado irá recolher o imposto de transmissão relativo aos bens móveis, abrindo-se uma enorme brecha para o planejamento tributário, a evasão fiscal, contribuindo para um aumento de conflitos entre os Estados. A guerra fiscal entre os Estados tão conhecida no ICMS expande-se para mais este imposto estadual.

O Fisco tem forçado os Tabeliães a atuarem como verdadeiros Auditores Fiscais, exigindo, inclusive, que verifiquem de forma aprofundada a base de cálculo de referido tributo.

A lei 8935/94 faculta às partes a escolha do Tabelião de Notas, independentemente do domicílio das mesmas ou do lugar de situação dos bens objeto do ato ou negócio jurídico. E, na prática, tem ocorrido um planejamento tributário na escolha do Estado para realização do inventário extrajudicial.

Servem estes comentários iniciais apenas para fomentar a discussão acerca da necessidade de um entendimento amplo não somente do que venha a ser o ITCMD, mas também da atribuição do notário na realização dos inventários extrajudiciais e na discussão da responsabilidade do Tabelião de Notas, na verificação do recolhimento desse tributo.

Não há como efetuar o estudo da legislação ITCMD, sem contextualizá-la, a partir da previsão constitucional da incidência deste tributo.

Dessa forma, é importante frisar que, nos termos do artigo 155 da Constituição Federal “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos.”.

A Carta Magna, a fim de eliminar conflitos de competências entre os Estados (Distrito Federal), evitando-se também a possibilidade da bitributação, estabelece, com relação aos bens imóveis e móveis, a que Estado (Distrito Federal) cabe o recebimento do tributo.

No caso dos bens imóveis e seus direitos, a competência para a instituição do imposto, por previsão constitucional, é a do Estado da situação do bem transmitido.

Diferentemente, no caso de bens móveis, títulos e créditos, o critério da competência, até o advento da Emenda Constitucional 132/2023 de 20/12/2023 era do Estado (Distrito Federal) em que se processar o inventário e arrolamento, ou tiver domicílio o doador.

A elisão fiscal, maneira de se pagar menos tributos de forma legal, é legítima e deve ser buscada pelos contribuintes. O planejamento sucessório passa, indubitavelmente, pela análise de tão importante tributo.

Conforme se percebeu ao longo desse trabalho, a legislação que autorizou o inventário e partilha extrajudicial contém imperfeição que acaba por trazer dificuldades para o Fisco efetuar a arrecadação de referido tributo.

Foi constatado neste estudo o importante papel que o Tabelião exerce no desafogamento do Poder Judiciário e no auxílio da arrecadação do ITCMD, mas que lacuna legislativa deve ser consertada a fim de se evitar a evasão fiscal.

Conhecer a legislação que autoriza os inventários extrajudiciais e principalmente a sua imperfeição foi um dos objetivos principais desse trabalho, buscando dar suporte para que se busque melhorar a legislação, evitando-se planejamentos tributários abusivos.

O presente estudo, a partir de uma análise minuciosa da legislação dos notários, do ITCMD e das regras do inventário extrajudicial, verificou a existência de lacuna legal que permite ao contribuinte escolher o melhor Estado para o pagamento do tributo, gerando perda de arrecadação e conflitos entre os Estados.

Além de gerar situações de desigualdades no tratamento dos contribuintes, privilegiando os que buscam as consultorias para o pagamento de menos imposto e prejudicando justamente os contribuintes que têm menos acesso a estes profissionais, geralmente os mais pobres.

O ITCMD é um tributo que incide sobre a coisa e, portanto, não possui a aptidão da aplicação do princípio da capacidade contributiva. No entanto, o que se percebeu é que em função da defeituosa legislação o ITCMD, deixa de ser um imposto neutro e acaba por se transformar em um imposto regressivo, fazendo com que, justamente os que menos podem, acabem pagando mais ITCMD (proporcionalmente) que os contribuintes com maior capacidade contributiva e maior acesso à justiça.

O presente trabalho em um primeiro momento estudou a participação do tabelião nos fatos geradores do ITCMD, com enfoque para os a sucessão “causa mortis”. Depois

analisou a questão da responsabilidade do Tabelião no recolhimento do ITCMD pautando-se em leis gerais e adotando como modelo específico a legislação do Estado de São Paulo. Por fim analisou a questão do tratamento diferenciado relativo ao foro de competência para os inventários judiciais e à atribuição dos notários de realizarem as escrituras de inventário e partilha.

A presente pesquisa adotou como objetivo a investigação de possíveis aperfeiçoamentos na legislação dos inventários e partilhas extrajudiciais, dessa forma concentrou-se na revisão bibliográfica, com base na literatura existente, por meio de legislações relevantes sobre inventários e partilhas e sobre ITCMD e aprofundando-se na questão da atribuição territorial do Tabelião para a realização de referida escritura de inventário.

..

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Eduardo Pacheco Ribeiro de Souza estabelece que “atua o tabelião de notas preventivamente, evitando litígios com a sua orientação e lavratura dos adequados instrumentos, e também participa da solução de conflitos já instaurados, que admitem composição na via extrajudicial”

A lei 8.935/1994 estabelece os atos que os Tabeliões de Notas podem realizar. Estes se dividem em atos notariais e atos extranotariais. Os primeiros são de dois tipos, quais sejam as atas notariais (autenticações, reconhecimento de firma, atas notariais stricto sensu) e as escrituras públicas (procurações, escrituras negociais e testamentos)³.

São as escrituras públicas os atos notariais sobre os quais pode ocorrer a incidência do imposto de transmissão estadual.

Os atos extranotariais são aqueles nos quais o tabelião produz ações além das notariais. Os autores Paulo Roberto Gaiger Ferreira e Felipe Leonardo Rodrigues enumeram entre esses atos o:

pagamento de tributos, em especial o ITBI e o ITCMD, em face das Fazendas municipal ou estadual. Neste caso, é bom salientar que o tabelião jamais deve adiantar tais despesas, pois corre o risco de não ser ressarcido e age de forma antiética.

Dessa forma, é com a realização de alguns tipos de escrituras públicas que o Tabelião de Notas deve se atentar com relação ao recolhimento do ITCMD.

Conforme estabelece o artigo segundo da lei paulista n.º 10.705/2000, são fatos geradores do ITCMD a transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária, inclusive sucessão provisória e por doação.

Percebe-se, portanto, a importância do estudo da incidência o ITCMD nas escrituras de doações e inventários e até mesmo de divórcio.

Portanto, em todas estas transmissões não onerosas deve o tabelião zeloso verificar a necessidade do recolhimento do ITCMD, aferindo não somente o aspecto quantitativo do tributo (sua base de cálculo e alíquota), mas também o aspecto pessoal (a qual Estado deve ser pago), aspecto temporal (qual a lei aplicável), quais os prazos devem ser respeitados, e quais as obrigações acessórias deve cumprir (entrega de declaração de ITCMD, encaminhamento de escritura para Secretaria da Fazenda etc.).

Algumas Corregedorias Gerais Estaduais da Justiça, em suas normas, estabelecem expressamente obrigações a que devem estar sujeitos os tabeliões na prática desses atos notariais.

Assim o fazem as Normas de Serviços da Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo (NSCGJ) reproduz determinação da Portaria da Coordenação da Administração Tributária do Estado de São Paulo exigindo que o tabelião de notas envie à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo as informações relativas às escrituras públicas que tenham por objeto transmissão causa mortis ou doação de bens ou direitos realizada no âmbito administrativo, com observação dos termos, da forma e dos prazos estabelecidos.

Também há previsão nas NSCGJ de São Paulo acerca da necessidade do Tabelião de Notas manter arquivado comprovante ou cópia autenticada da guia de pagamento de referido tributo, bem como das comunicações realizadas para as Secretarias das Fazendas Estaduais.

Para todas as escrituras realizadas pelo Tabelião de Notas é necessária a menção de que houve o cumprimento das exigências legais e fiscais inerentes à legitimidade do ato.

Dessa forma, no caso de uma escritura de doação, deve ser mencionado no corpo dela que houve o recolhimento do ITCMD ou de que existe alguma hipótese de isenção, não incidência ou imunidade para o seu não recolhimento.

Estas previsões nas NSCGJ de São Paulo acabam por vincular ainda mais o Tabelião às normativas da Secretaria da Fazenda, uma vez que a lei que regulamenta os serviços notariais (Lei 8935/94) prevê infrações disciplinares para os Tabeliães que não observem as prescrições legais ou normativas, bem como para aqueles que não fiscalizarem o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar⁴.

Trata-se da responsabilidade administrativa que pode levar o Tabelião de Notas a uma pena de repreensão até a perda da delegação.

Feitas estas considerações, passa-se ao estudo da transmissão causa mortis, para que seja analisado com base nesse estudo seja proposta alteração na lei que autoriza o Tabelião realizar inventário através de escritura pública.

Da transmissão “causa mortis”

A sucessão legítima ou testamentária é fato gerador do ITCMD, inclusive a provisória. A provisória ocorre nos casos de ausência declarada e a lei paulista prevê a restituição do imposto recolhido no caso de aparecimento do ausente.

Até o advento da lei 11.441/07, referido imposto de transmissão causa mortis era de quase nenhuma aplicabilidade na função do Tabelião de Notas. Com a desjudicialização dos inventários, partilhas e adjudicação a incidência dos atos notariais sujeitos a referido imposto tomou uma relevância enorme. Atualmente o número de inventários realizados através de escrituras públicas está entre um dos principais atos realizados pelo Tabelião.

Para regulamentar os inventários extrajudiciais, o Conselho Nacional de Justiça editou a Resolução nº 35/2007. As NSCGJ de São Paulo possuem subseção específica para as disposições referentes ao inventário. Isto tudo para demonstrar o tamanho da importância de referidos atos notariais.

Referidas normas regulam, também, a questão do imposto de transmissão causa mortis. Ficou determinado, por exemplo, que o Tabelião não pode realizar a lavratura da escritura de inventário, sem o recolhimento do ITCMD, bem como deve o Tabelião de notas observar todas as obrigações acessórias, previstas nas normas emanadas do Estado de São Paulo.

Ou seja, para cumprir as Portarias do Coordenador da Administração Tributária e demais normas emanadas da Fazenda Estadual sobre o ITCMD, deve o Tabelião estar

atento à toda esta legislação paulista. Portanto, o conhecimento da legislação do imposto de transmissão causa mortis passou ser muito relevante para as atividades do notário.

Ademais, o Tabelião está obrigado a arquivar certidão ou outro documento emitido pelo fisco que comprove o recolhimento do tributo, com menção na escritura. Também, o traslado da escritura pública deverá ser instruído com guia de recolhimento do ITCMD.

Feitas estas considerações preliminares, serão analisadas em quais situações existe previsão legal para a lavratura dos inventários de partilha e adjudicação por escritura pública, pois são nestes atos notariais é que ocorrerá a incidência do ITCMD.

O artigo 610 do Código de Processo Civil de 2015 estabelece como requisitos para a lavratura do inventário extrajudicial, a capacidade de todos os interessados, bem como que todos estejam concordes e a inexistência de testamento. O menor emancipado é capaz, e, portanto, não obsta a realização do inventário extrajudicial. Caso o companheiro seja o único sucessor, não será possível a realização de referido inventário.

As NSCGJ/SP preveem, ainda, a possibilidade de inventário, cujo autor da herança tenha deixado testamento, desde que haja expressa autorização do juízo sucessório, nos autos do procedimento de abertura e cumprimento de testamento.

Nos casos de testamento revogado ou caduco, ou invalidado definitivamente judicialmente, preenchidos os demais requisitos e não havendo nenhuma declaração irrevogável, também será possível a realização de inventário por escritura pública.

Diante do exposto, houve uma ampliação ainda maior dos atos notariais que os Tabeliães de Notas estão autorizados a realizar.

Do problema da não aplicabilidade das regras de competência do Código de Processo Civil na lavratura das escrituras de inventário e partilha

Não resta dúvida de que a lei n.º 11.441/2007 atingiu a sua finalidade de tornar mais ágeis e menos onerosos os atos de inventário e partilha e, ao mesmo tempo, descongestionando o Poder Judiciário.

No entanto, a partir do estudo da legislação, percebe-se que também deixou lacuna que deve ser reparada. A resolução do CNJ n.º 35 de 2007 que disciplina a lavratura dos atos notariais relacionados a inventário e partilha pela via administrativa dispõe em seu artigo 1º que para estes atos é livre a escolha do tabelião de notas, não se aplicando as regras de competência do Código de Processo Civil.

O artigo 48 de referido Código estabeleceu que o foro de domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário e a partilha. E caso o autor da herança não possuísse domicílio certo disciplinou regras sucessivas, quais sejam, o foro da situação dos imóveis e em havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer deles e não havendo bens imóveis, o foro de qualquer dos bens do espólio.

Uma vez que o inciso II do parágrafo primeiro do artigo 155 da Constituição Federal estabelecia, até o advento da Emenda Constitucional 132/2023 (20/12/2023) que o ITCMD era devido, relativamente aos bens móveis, títulos de créditos, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, a estipulação precisa da competência do processamento do inventário judicial impede que o contribuinte escolha para qual Estado irá pagar o imposto de transmissão, evitando-se evasão fiscal e conflitos entre os Estados.

Nos inventários extrajudiciais quem decide para qual Estado irá pagar o ITCMD sobre os bens móveis é o próprio herdeiro, uma vez que escolherá em qual estado irá realizar a escritura pública (processar o inventário). Isso para os óbitos ocorridos até 20/12/2023, uma vez que a emenda constitucional 132/2023 alterou referido inciso II do parágrafo primeiro do artigo 155 da Constituição Federal para constar que relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o **de cujus**, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

Com essa alteração a brecha para os óbitos ocorridos após foi eliminada. No entanto, para os óbitos ocorridos antes de 20/12/2023, continua o contribuinte podendo escolher para qual estado pagará o ITCMD sobre bens móveis, no caso de realizar o inventário por escritura pública, bastando escolher o Tabelião do Estado que exija menos imposto.

Esta regra de competência para os inventários judiciais é muito importante para se evitar o planejamento tributário no caso de bens móveis. E referidos bens móveis tem tido grande relevância no cálculo do ITCMD, conforme será abordado.

Se por um lado, essa brecha foi fechada quando da realização do inventário judicial, o mesmo não ocorreu no inventário extrajudicial para os óbitos ocorrido até 20/12/2023, uma vez que nos termos da resolução 35 do CNJ é livre a escolha do tabelião.

A relevância da escolha do Estado na realização da escritura de inventário, com impacto no recolhimento do ITCMD, tem aumentado em função da grande transferência de bens imóveis para pessoas jurídicas.

O artigo 83, inciso III, do Código Civil é expresso em considerar como bens móveis as ações e cotas de pessoas jurídicas. Têm sido crescentes as heranças em que são

transmitidas cotas ou ações de empresas, nas quais os imóveis integram o ativo. Transmite-se, portanto, móveis e não imóveis, muito embora estes façam parte do ativo das empresas.

Diante dessa situação, a lei deixou brecha para o planejamento tributário, no caso do inventário extrajudicial no recolhimento do ITCMD dos bens móveis. Os herdeiros têm a possibilidade de escolher o Estado que mais o beneficiará no caso concreto (para óbitos ocorridos até 20/12/2023). Isso gera distorção na arrecadação de tributo entre os contribuintes e entre os Estados.

O contribuinte, principalmente o que se cerca de consultores, realizará o inventário no Estado em que recolherá menos imposto de transmissão, mesmo tendo domicílio em outro.

E as legislações estaduais do ITCMD são muito diferentes seja na maneira de calcular a base de cálculo, seja nas alíquotas aplicáveis, seja nas hipóteses de isenção.

Tome-se como exemplo a lei n.º 5.617 do Estado do Amazonas que estabeleceu isenção do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), na hipótese de inventário ou arrolamento, judicial ou extrajudicial, cuja causa do óbito foi a Covid-19, enquanto durou o período de calamidade pública em decorrência da pandemia. Os herdeiros de um autor da herança que tenha falecido de Covid e tinha domicílio e empresas milionárias em São Paulo se optassem por fazer o inventário judicial necessariamente teriam que fazê-lo em São Paulo e recolheriam o ITCMD para o Estado.

No entanto, caso optassem por fazer inventário por escritura pública, em um Tabelião de notas de Amazonas, nada teriam que pagar de ITCMD.

A regra de livre escolha do tabelionato gerou essa facilidade ao contribuinte e grande potencial de conflito entre os Estados e evasão fiscal, de forma, que se propõe que seja incluído parágrafo terceiro no artigo 610 do Código de Processo Civil, nos seguintes termos:

Artigo 610 do CPC.

Parágrafo 3º Para a lavratura dos atos notariais relacionados a inventário, partilha, separação consensual, divórcio consensual e extinção consensual de união estável por via administrativa, se aplicam as regras de competência do artigo 48 desse Código, ampliadas para qualquer Tabelião do mesmo Estado do foro da competência estabelecida por referido artigo. Não sendo livre a escolha do tabelião de notas.

Revogando-se, por consequência o artigo 1º da Resolução 35 do CNJ.

4 MÉTODO DA PRODUÇÃO TÉCNICA

O método de pesquisa utilizado foi do tipo dedutivo, com aplicação das técnicas de revisão bibliográfica, estudos da legislação estadual paulista e jurisprudência aplicável. Ao final, concluiu-se que eventual alteração do Código de Processo Civil, estabelecendo-se ao Tabelião de Notas competência (atribuição) territorial para a realização dos inventários e partilhas eliminaria a brecha tributária inaugurada pela lei 11.441/2007.

Descrição Geral da Metodologia:

A escolha por uma metodologia qualitativa baseada em análise documental e estudos de caso foi motivada pela natureza específica do problema de pesquisa. Tal abordagem é adequada para explorar as dimensões legais, sociais e econômicas complexas das leis tributárias do ITCMD e das leis relacionadas aos serviços notariais e registrais..

Fontes de Dados:

Os dados foram coletados de documentos legislativos oficiais, resoluções do Conselho Nacional de Justiça, artigos acadêmicos, e estudos de casos vivenciados na minha experiência profissional prática como Auditor Fiscal da Receita Estadual do Estado de São Paulo, na qual fiscalizava e homologava o ITCMD, bem como posteriormente na função de Tabelião de Notas, na qual lavrou as escrituras de inventário e partilha.

Critérios de Seleção:

Os documentos e estudos de caso foram selecionados com base na sua relevância para a Lei estadual de São Paulo Nº 10.705/2000, que dispõe sobre o ITCMD, bem como a partir dos ditames da lei 11.441/07 que inaugurou a possibilidade dos inventários e partilha extrajudiciais. Foram verificados casos, por amostragem, de declarações de ITCMD, cujos inventários foram realizados através de escrituras públicas bem como através de processos judiciais, utilizando-se como critérios os trabalhos distribuídos a mim enquanto exercia a função de Auditor Fiscal.

Procedimentos de Coleta:

Os documentos foram acessados através de bases de dados governamentais, bibliotecas digitais acadêmicas e repositórios de estudos de caso. A coleta foi sistematizada para garantir a abrangência e diversidade das fontes, incluindo diferentes perspectivas sobre a implementação e impacto da lei.

Técnicas de Análise:

Foi utilizada a análise de conteúdo para examinar os documentos e estudos de caso coletados. Esta técnica permitiu identificar padrões, temas e categorias relevantes para entender como com o advento da lei 11.441/07 possibilitou-se uma brecha tributária para o recolhimento a menor de ITCMD sobre bens móveis nos inventários extrajudiciais, fomentando conflitos entre os Estados.

Competências Técnicas e Analíticas:

A realização deste estudo exigiu competências específicas em análise legislativa e interpretação de textos legais, bem como habilidades em análise qualitativa de conteúdo. A capacidade de sintetizar informações complexas e extrair insights relevantes para a pesquisa foi crucial para o desenvolvimento do trabalho.

Limitações:

Uma limitação importante desta abordagem metodológica é que os estudos de casos limitou-se na avaliação das declarações do ITCMD ocorridas somente dentro do Estado de São Paulo. Em decorrência da minha profissão de Auditor Fiscal pude colher comportamentos dos contribuintes do Estado de São Paulo.

Esta metodologia, embora centrada em fontes secundárias e análise documental, fornece uma base sólida para compreender o impacto da Lei Nº 11.441/07, incorporada posteriormente ao Código de Processo Civil de 2015, na abertura de mais uma possibilidade de evasão fiscal e de geração de guerra fiscal entre os Estados.

5 TIPO DE INTERVENÇÃO E MECANISMOS ADOTADOS

A intervenção central deste trabalho técnico consistiu na elaboração de proposta de alterações legislativas para fechar a brecha tributária inaugurada pela lei n. 11.441/07, posteriormente incorporada ao Código de Processo Civil de 2015.

Tipo de Intervenção:

A intervenção realizada foi de proposta de alteração legislativa.

Objetivos:

Os objetivos específicos da intervenção foram: (1) eliminar a possibilidade do contribuinte escolher para qual Estado irá recolher o ITCMD sobre bens móveis; (2) permitir uma maior arrecadação de ITCMD para os Estados a fim de se garantir mais recursos para implementação de políticas públicas; e (3) implementar gestão de conflitos entre os Estados, diminuindo-se a possibilidade de guerra fiscal entre os Estados..

Descrição das Estratégias:

A estratégia central foi a elaboração de uma proposta de alteração legislativa com alteração da lei do Código de Processo Civil e conseqüente revogação de artigo do provimento 35 do CNJ. Limitando-se por lei a possibilidade de escolha do tabelião, estaria eliminada a brecha tributária apontada.

Justificativa:

Optou-se pela proposta de alteração de lei ordinária por exigir quórum menor de aprovação. A proposta contemplaria a possibilidade de se eliminar a brecha tanto para os óbitos futuros, quanto aos pretéritos, porque eliminaria a possibilidade de escolha por parte contribuinte do Tabelião do estado que cobrasse o menor imposto.

Ressalte-se que após os estudos realizados foi aprovada emenda constitucional 132/2023 que exigiu quórum maior para a sua aprovação e não resolveu por completo o problema, uma vez que para os atos anteriores a 20/12/2023 vale a regra antiga da Constituição Federal e continua o contribuinte livre para a escolha do Tabelião.

Implementação:

A elaboração da proposta de alteração legislativa foi desenvolvida através de um processo colaborativo que envolveu especialistas em direito tributário (auditores fiscais) e tabeliães de notas.

6 RESULTADOS E ANÁLISE

Percebe-se que a finalidade do legislador de tornar ágeis e menos onerosos os atos de inventário e arrolamento foi atingida com a permissão da realização através de escritura pública.

O Tabelião de Notas age com prudência e garante a autenticidade, a segurança e a eficácia desses atos jurídicos. Bem como na realização desses atos notariais fiscaliza o recolhimento do ITCMD nos termos do que disciplina o inciso XI, do artigo 30, da lei 8935/1994. Respondendo subsidiariamente pelos tributos não recolhidos, bem como penal e administrativamente podendo ter inclusive como penalidade a perda da delegação.

Portanto, o inventário extrajudicial cumpre papel relevante de desburocratização sem a perda da necessária fiscalização do recolhimento dos tributos e da correta transferência patrimonial, auxiliando ainda no descongestionamento do Poder Judiciário.

No entanto, a fim de se evitar distorções na arrecadação e conflitos entre os Estados, fundamentalmente na questão do ITCMD que recai sobre bens móveis, com grande relevância nas ações/cotas de empresas, propõe-se alteração legislativa para delimitar a competência (atribuição) do Tabelião que deve se limitar ao Estado em que o autor da herança tinha domicílio, prevenindo-se litígios entre os Estados.

A regra de livre escolha do tabelionato gerou essa facilidade ao contribuinte e grande potencial de conflito entre os Estados e evasão fiscal, de forma, que se propõe que seja incluído parágrafo terceiro no artigo 610 do Código de Processo Civil, nos seguintes termos:

Artigo 610 do CPC.

Parágrafo 3º Para a lavratura dos atos notariais relacionados a inventário, partilha, separação consensual, divórcio consensual e extinção consensual de união estável por via administrativa, se aplicam as regras de competência do artigo 48 desse Código, ampliadas para qualquer Tabelião do mesmo Estado do foro da competência estabelecida por referido artigo. Não sendo livre a escolha do tabelião de notas.

Revogando-se, por consequência o artigo 1º da Resolução 35 do CNJ

7 CONCLUSÃO

A conclusão deste estudo encapsula os achados centrais da intervenção, avalia sua eficácia e delinea potenciais direções para futuras investigações no campo do Direito e

Gestão de Conflitos, especialmente no contexto de se eliminar brechas para a evasão fiscal e guerra fiscal entre os estados.

A intervenção, centrada na elaboração de uma proposta de alteração legislativa, mostra-se eficaz para solucionar o problema de escolha pelo contribuinte do Estado em que queira recolher o ITCMD sobre bens móveis.

Após os estudos realizados foi aprovada a reforma tributária através da emenda constitucional 132/2023 que não adotou a solução pensada neste artigo, mas que acabou por solucionar, pelo menos em parte, o problema da evasão fiscal do ITCMD sobre bens móveis.

Esse estudo demonstra que deve haver sempre um diálogo de fontes entre as diversas legislações. A possibilidade da realização de escrituras de inventário acabou por abrir uma brecha ao planejamento tributário, permitindo a perda de arrecadação e um acirramento da guerra fiscal entre os estados. Certamente, não houve, no momento da elaboração da lei 11.441/07 a percepção desse efeito colateral que poderia ser evitado se o legislador tivesse limitado a competência, conforme se propôs nesse trabalho.

Este estudo enfrentou limitações, principalmente relacionadas à sua abordagem metodológica focada em análise documental e análise de casos restritos às declarações de ITCMD do Estado de São Paulo.

Esse estudo serve também para alertar o legislador quanto à necessidade de análise das diversas consequências que a alteração de uma lei pode ocasionar, muito especialmente, no campo do direito tributário.

Os resultados deste trabalho têm implicações significativas tanto teóricas quanto práticas

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado: Editora Método, 2009.

ANTONINI, Mauro. Código Civil comentado 4. Ed. Coord. César Peluso: Manole, 2010

Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Brasil. (2002). Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm.

Brasil. (2015). Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm.

Brasil. Ministério da Fazenda. (2012). Código Tributário Nacional e Legislação Correlata: Dispositivos Constitucionais, Lei no. 5.172/1966 (2ª Edição). Brasília.

Brasil. Senado Federal. (1992). Resolução nº 9, de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília.

Gondinho, V., Bonemberger S. Z. (2022). A Substituição Tributária do ICMS e as práticas da gestão tributária: estudo de caso em um comércio varejista de alimentos no Oeste do Paraná.

Artigo publicado na Revista GeSec São Paulo, SP, Brasil v. 13, n. 4, p. 2118-2141 Ed. Esp. 2022

LOUREIRO, Luiz Guilherme. Registros Públicos – teoria e pratica. 8º ed., Salvador: Editora Juspodium, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros editores; 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAES, Alexandre. Direito Constitucional. 15ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

PERES, Eduardo Moreira; VALENTIN, Jefferson. Manual do ITCMD-SP – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos. São Paulo: Letras Jurídicas, 2017.

RODRIGUES, Felipe Leonardo; FERREIRA, Paulo Roberto Gaiger. Tabelionato de Notas I, Teoria geral do direito notarial e minutas: Editora Saraiva, 2016.

RODRIGUES, Felipe Leonardo; FERREIRA, Paulo Roberto Gaiger. Tabelionato de Notas II, atos notariais em espécie: Editora Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito Tributário: Editora DPJ, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de direito Tributário: 8. Ed. São Paulo, 2016, e-livro.

São Paulo (Estado). (1966). Lei nº 9.591, de 30 de dezembro de 1966. Dispõe a respeito do imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Recuperado de <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1966/lei-9591-30.12.1966.html>.

São Paulo (Estado). (2000). Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Recuperado de <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>.

São Paulo. (2002). Decreto nº 46.655, de 01 de abril de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 2000, alterada pela Lei nº 10.992, de 2001.

SOUZA, Eduardo Pacheco Ribeiro. Noções fundamentais de direito registral e notarial. São Paulo: Saraiva, 2011.