

RDIET, Brasília, V. 11, nº1, p. 116 – 136, Jan-Jun, 2016

A ATUAÇÃO DO TABELIÃO FRENTE AO ITCMD DO ESTADO DE SÃO PAULO*
THE PERFORMANCE OF NOTARY FRONT ITCMD THE STATE OF SÃO PAULO

Eduardo Roberto dos Santos Beletato**

RESUMO: O presente artigo acadêmico busca analisar a atuação do Tabelião no tocante ao recolhimento do ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação) do Estado de São Paulo nas escrituras de inventário e doação, bem como tratar do procedimento administrativo que fora alterado pela Lei nº 11.441/2007 que possibilitou o cidadão a realizar o inventário e partilha de bens do de cujus através de escritura pública, desde que respeitados as restrições legais. Essencial também, falar sobre o procedimento de doação, a atuação do tabelião durante e após a lavratura da escritura pública. Necessário ainda verificar, em qual momento deve ser realizada a declaração do referido imposto, bem como o seu pagamento. E, por fim, a responsabilidade do tabelião quanto ao recolhimento do ITCMD, como deve ser feito, e a quem deve ser feito.

Palavras-chave: ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação). Tabelião. Lei. Recolhimento. Responsabilidade. Inventário Extrajudicial. Doação

ABSTRACT: This academic article seeks to analyze the role of the notary with regard to payment of ITCMD (Tax Transmission Causa Mortis and Donation) of São Paulo in the inventory deeds and donations, as well as dealing with the administrative procedure which was amended by Law No. 11,441 / 2007 which allowed citizens to carry out the inventory and sharing of testator's assets by public deed, provided that the legal restrictions respected. Essential also talk about the donation procedure, the role of the notary public during and after the drafting of the deed. Also necessary to check at what point should be made the declaration of this tax, as well as your payment. And finally, the responsibility of the notary as to payment of ITCMD, they should be done, and who should be done.

Keywords: ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação). Notary. Law. Gathering. Responsibility. Extrajudicial inventory. Donation.

* Artigo recebido em: 30/03/2016.
Artigo aceito em: 28/04/2016

** Graduado no Curso de Direito pelo Centro Universitário Toledo Presidente Prudente (Selo OAB); Pós Graduado em Direito Notarial e Registral pela Uniderp/LFG. Pós Graduando em Direito de Família e das Sucessões pela Uniderp/LFG e Pós Graduando em Direito Previdenciário pela Universidade Estadual de Londrina. Londrina – PR, Brasil. E-mail: eduardo.beletato@gmail.com.

1. INTRODUÇÃO

A grande maioria da população desconhece o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), utilizado sempre que as partes decidem fazer uma doação, ou ainda quando ocorre o falecimento de um cidadão e seus herdeiros necessitam fazer um inventário, aqui no caso o inventário extrajudicial, feito na via administrativa.

A carga tributária do nosso país é uma das mais altas do mundo, chegando à 37,65% do Produto Interno Bruto (PIB)¹, e os serviços obrigatórios do Estado não são cumpridos, mesmo com a alta arrecadação de impostos.

Será apresentado um estudo sobre o ITCMD, quando foi instituído este imposto, quem possui a competência para tributar, suas alíquotas, tanto o mínimo, quanto o máximo, a alíquota do Estado de São Paulo, a unidade de cálculo UFESP, utilizada quando a lei atribuir as possibilidades de isenção.

Demonstrar ainda o procedimento adotado pelo tabelião para lavrar as escrituras de inventário e doação, apresentar os requisitos necessários, destacar como o procedimento do inventário feito pela via administrativa, ou também conhecido como o inventário extrajudicial, facilitou e ficou mais célere que o procedimento judicial.

Importante ressaltar, a atuação do tabelião diante do recolhimento do ITCMD, mostrar como era no início, e como está atualmente o processo de recolhimento, como é feito o cálculo de imposto, onde é feita a declaração e a guia para recolhimento, qual o momento correto, antes ou depois da lavratura da escritura pública.

¹ Dados obtidos do site O Globo. <<http://oglobo.globo.com/economia/carga-tributaria-bate-recorde-chega-3765-do-pib-diz-estudo-11433593>>

Nesse momento, que surge uma discussão, sendo apontada pela lei em tal momento, porém, pela doutrina e pelos notários, é utilizado oportunamente outro.

Por fim, após falar sobre o recolhimento do ITCMD na doação e no inventário extrajudicial, será sucintamente falado sobre a responsabilidade do tabelião ante ao recolhimento do imposto, o que ocorre caso o imposto não seja devidamente recolhido pelo contribuinte.

2. O ITCMD NO ESTADO DE SÃO PAULO

Após a Constituição Federal conferir competência ao Governo do Estado de São Paulo, foi promulgada em 28/12/2000 a Lei 10.705/2000 a qual instituiu o ITCMD (Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação).

Teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2001. Porém, somente em 06 de fevereiro de 2003, a Secretaria da Fazenda, ao editar a Portaria CAT (Coordenador da Administração Tributária) número 15/2003, regulamentou os procedimentos administrativos adotados para a correta declaração, apuração e recolhimento do imposto.

No momento em que o Governo de São Paulo instituiu o ITCMD no âmbito estadual ocorreu a revogação da Lei 9.591/1966 que regulamentava o ITBI (Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis), antes de competência estadual, tanto na doação como causa mortis.

Com a revogação da referida lei e a consequente vigência da atual, foi criado um novo fato gerador para a doação inter vivos e ampliou ainda mais a sua incidência, abrangendo também nas doações causa mortis, dentre estes, os bens móveis e outros direitos, como créditos em pecúnia.

A Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP) foi instituída no dia 1º de março de 1989 pelo artigo 113 da Lei 6.374/1989 - Lei do ICMS , e sua eficácia retroagiu ao dia 1º de janeiro de 1989.

Foi criada em um momento econômico agitado da sociedade brasileira em que a inflação passava de 50% ao mês, por conta da indecisa e sucessiva troca da moeda nacional. Dessa maneira, o Estado de São Paulo determinou tal unidade fiscal, prevista inicialmente a atualização diária, com o objetivo de uniformizar a legislação, prevenindo-se da inflação, criando, portanto, um indexador para toda sua agenda tributária.

Levando por base o ano de 2015, o valor da UFESP é de R\$21,25 (vinte e um reais e vinte e cinco centavos), sendo corrigida anualmente desde o ano de 1995, segundo a variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor (IPC).

Com fulcro no artigo 38 do Código Tributário Nacional , é considerada, em regra, como base de cálculo para fins de recolhimento do ITCMD o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e das doações.

Existem exceções no tocante a base de cálculo ser o valor venal, um exemplo é a cidade de Presidente Bernardes, localizada no interior do Estado de São Paulo, onde é feita uma avaliação pela Prefeitura Municipal. Ocorre que muitas vezes o valor venal está defasado, trazendo assim uma atualização no valor do bem ora doado.

Em princípio, esta avaliação busca o valor de mercado do bem objeto da transmissão, não devendo superá-la.

Necessário ainda é saber a incidência do referido imposto. O fato gerador do ITCMD recai sobre a transmissão de qualquer bem ou direito recebido, e está consubstanciado no artigo 35 do CTN , e da mesma maneira aduz Eduardo

Sabbag (2012, p. 687):

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

A transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão *causa mortis*), ainda ou doação (ato de liberalidade).

Indispensável ainda destacar que, de acordo com o artigo 35, parágrafo único, do CTN², é que nas transmissões *causa mortis*, ocorrerão quantos fatos geradores distintos, na medida em que forem necessários, conforme a quantidade de herdeiros ou legatários.

Por fim, o valor da alíquota no Estado de São Paulo é de 4% sobre o valor do bem ora transmitido, por força do artigo 16 da Lei 10.705/2000³, respeitando as hipóteses de isenção taxadas pela Lei do ITCMD que serão tratadas a frente. Tal alíquota pode ser fixada livremente pelos Estados, repetido o máximo de 8% fixado pelo Senado Federal conforme seu artigo 1º da Resolução nº. 9/92⁴.

3. O PROCEDIMENTO DE LAVRATURA DAS ESCRITURAS DE INVENTÁRIO E DOAÇÃO

Após uma profunda análise sobre o ITCMD é necessário passar pelos requisitos e procedimentos da lavratura da escritura pública de inventário e doação.

No ano de 2007 veio a alteração dada pela Lei 11.441, que alterou a redação do artigo 982 do Código de Processo Civil⁵, e ainda incluiu o artigo 1.124-A⁶ mesmo *codex*.

2 Art. 35 - Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

3 Art. 16 - O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo. (Redação dada ao art. 16 pelo inciso IV do art. 1º da Lei 10.992 de 21-12-2001; DOE 22-12-2001; efeitos a partir de 01-01-2002)

4 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.

5 Art. 982. Havendo testamento ou interessado incapaz, proceder-se-á ao inventário judicial; se todos forem capazes e concordes, poderá fazer-se o inventário e a partilha por escritura pública, a qual constituirá título hábil para o registro imobiliário. (Redação dada pela Lei nº 11.441, de 2007).

6 Art. 1.124-A. A separação consensual e o divórcio consensual, não havendo filhos menores ou incapazes do casal e observados os requisitos legais quanto aos prazos, poderão ser realizados por escritura pública, da qual constarão as disposições relativas à descrição e à partilha dos bens comuns e à pensão alimentícia e, ainda, ao acordo quanto à retomada pelo cônjuge de seu nome de solteiro ou à manutenção do nome adotado quando se deu o casamento. (Incluído pela Lei nº 11.441, de 2007).

A alteração contida no artigo 982 do Código de Processo Civil beneficiou o interessado, em realizar o inventário e a partilha dos bens do *de cujus* através de escritura pública, ou seja, pela via administrativa. O conceito claro de inventário e partilha por escritura pública é exposto por Gabriel José Pereira Junqueira (2015, p. 51 e 52):

A partilha por escritura pública é o documento lavrado por oficial público (tabelião), em livro próprio, de acordo com as formalidades especiais prescritas em lei, por meio do qual se autentica e prova um ato jurídico. É ato de mútuo acordo entre os herdeiros e cônjuge meeiro, se forem maiores e capazes. Se o ato não revestir da forma prescrita em lei, é nula de pleno direito.

De acordo, com a explicação do renomado doutrinador, existem requisitos legais que foram estabelecidos, onde todos os interessados devem ser capazes e estarem em comum acordo com a realização do inventário ou a partilha, e não ter o *de cujus* deixado testamento válido.

Mesmo não sendo o foco principal do presente artigo, vale destacar que o artigo 1.124-A do Código de Processo Civil acrescido pela retro mencionada Lei, apresentou a possibilidade para os cônjuges realizarem a separação ou divórcio consensual através de escritura pública, desde que o casal não possua filhos menores, não podendo ainda apresentar ao tabelião qualquer discussão de mérito.

De início, os interessados (os herdeiros, o viúvo/viúva meeiro), deverão apresentar-se no tabelionato, com todos os documentos em mãos, principalmente do *de cujus*, e ainda com sua Certidão de Óbito, a qual foi expedida pelo cartório do local do óbito, a referida certidão, contém: data, local e horário do óbito; o nome e quantidade de filhos do *de cujus*; e se possuía bens a inventaria. Posteriormente, deverá ser feita a qualificação do *de cujus*, indicando os referidos dados da Certidão de Óbito, o estado civil do autor da herança, o último endereço que residiu, constando ainda na escritura pública se havia testamento ou não, este

último requisito por meio da expedição de uma Certidão Negativa de Testamentos, expedida por meio de requerimento eletrônico na Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados (CENSEC).

Alguns doutrinadores entendem não ser o testamento um impedimento para a realização do inventário extrajudicial. É como pensa Christiano Cassetari (2012, p. 143), pois seu conteúdo não é apenas para disposição patrimonial do falecido referente à sua propriedade, mas sim uma forma de tornar público determinados atos. Exemplos mais comuns: reconhecimento de união estável, emancipação de filho, reconhecimento de paternidade, entre outros.

Seguindo o pensamento de nosso renomado doutrinador, não seria necessária a decisão de vedar os herdeiros capazes e concordes a possibilidade de realizarem o inventário extrajudicial, quando existir um testamento que não disponha sobre propriedade. Porém, é certo que no caso de um testamento reconhecendo filho como legítimo do *de cujus*, deverá conter sentença declarando a paternidade ou não deste, devendo estar o conteúdo desta na escritura de inventário e partilha, já que o Tabelião não pode decidir questão de mérito.

Em sentido contrário, Francisco José Cahali (2007, p.84 e 85), não admite a possibilidade de realizar inventário pela via administrativa quando existir testamento, uma vez que a análise das formalidades e o conteúdo fogem da competência do Tabelião. Sendo assim, toda vez que existir um testamento, será utilizada a via judicial para realização do inventário.

No entanto, como dito anteriormente, caso haja sentença que invalide o testamento, podem os interessados optar por realizar o inventário extrajudicial, desde que conste tal decisão na escritura pública.

Não pode haver menor de 18 anos não emancipado, ou maior interditado por algum dos motivos dos artigos 3º e 4º do CC⁷.

⁷ Art 11. É obrigatória a nomeação de interessado, na escritura pública de inventário e partilha, para representar o espólio, com poderes de inventariante, no cumprimento de obrigações ativas ou passivas pendentes, sem necessidade de seguir a ordem prevista no art. 990 do [Código de Processo Civil](#).

Se faltarem dez dias para que o herdeiro complete a maioridade no momento da abertura da sucessão, o inventário poderá ser feito pela via administrativa, quando o herdeiro estiver com 18 anos completos. Nesse sentido, Christiano Cassetari (2012, p. 141), isto se deve ao fato da análise da incapacidade ser feita no momento do negócio jurídico (escritura de inventário), e não no momento da sucessão.

É essencial a apresentação dos documentos elencados no artigo 22 da Resolução nº 35 do Conselho Nacional de Justiça⁸.

O artigo 11 da Resolução 35 do CNJ⁹ dispõe da obrigatoriedade em nomear um inventariante, devido a necessidade de administrar os bens do espólio. Dessa maneira, os herdeiros e interessados poderão designar um inventariante, sendo facultada a modificação da ordem legal apresentada pelo artigo 990 do Código de Processo Civil.

8 Art. 22. Na lavratura da escritura deverão ser apresentados os seguintes documentos:

a) certidão de óbito do autor da herança; b) documento de identidade oficial e CPF das partes e do autor da herança; c) certidão comprobatória do vínculo de parentesco dos herdeiros; d) certidão de casamento do cônjuge sobrevivente e dos herdeiros casados e pacto antenupcial, se houver; e) certidão de propriedade de bens imóveis e direitos a eles relativos; f) documentos necessários à comprovação da titularidade dos bens móveis e direitos, se houver; g) certidão negativa de tributos; e h) Certificado de Cadastro de Imóvel Rural - CCIR, se houver imóvel rural a ser partilhado.

9 Art. 3º São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil:

I - os menores de dezesseis anos;

II - os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática desses atos;

III - os que, mesmo por causa transitória, não puderem exprimir sua vontade.

Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer:

I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;

II - os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido;

III - os excepcionais, sem desenvolvimento mental completo;

IV - os pródigos.

Parágrafo único. A capacidade dos índios será regulada por legislação especial.

A função do inventariante é a mesma do procedimento judicial, ou seja, exercer atos para a conservação dos bens, administrar e preparar a documentação necessária para a lavratura da escritura.

É função do notário, arrolar os bens, distinguir os bens particulares dos bens comuns do casal, por isso, é indispensável para a lavratura do ato a Certidão de Óbito ou uma Certidão de Casamento atualizada que contenha o regime de casamento do *de cujus*, e a Matrícula atualizada do imóvel, expedida pelo Registro de Imóveis de onde estejam localizados os bens. Pois, é verificando o regime de bens que torna possível o notário de distinguir os bens particulares, dos bens comuns, e verificando a matrícula, é possível constatar se há ou não averbação de casamento, e se foi averbada antes ou depois deste. Deve ainda, levantar dívidas do falecido, se houver.

Após a lavratura do ato, deverá ser realizada a DOI - Declaração de Operação Imobiliária - pelo Tabelião.

É dever do Tabelião informar as partes que o presente ato somente passará a produzir efeitos contra terceiros após registrado.

O registro é um ato essencial, é ele que torna o ato público, dando maior segurança jurídica. Pois, enquanto não realizado não gera os efeitos perante terceiros na esfera jurídica. É após o registro que passa a ter o efeito "*erga omnes*", ou seja, contra todos. A falta deste ato não torna o ato jurídico inválido e nem ineficaz.

Nos casos em que o *de cujus* era casado ou reconhecida a união estável, o cônjuge ou companheiro deve comparecer, para assim preservar sua meação ou herança, ou até mesmo para mera anuência da partilha realizada pelos herdeiros, renunciando a eventuais direitos sucessórios.

É necessário para o ato a presença de um advogado para assistir a parte, conforme dispõe o artigo 8º da Resolução 35 do CNJ¹⁰. É dever do Tabelião recomendar às partes a procurarem advogados de sua confiança. Porém ele não pode indicar, nem mesmo manter um de plantão no tabelionato.

Respeitados os requisitos e procedimentos apresentados acima, é certo que o ato será lavrado corretamente. Porém, pode o tabelião se negar a lavrar a escritura de inventário ou a partilha de bens caso haja fundados indícios de fraude ou em caso de dúvida sobre a vontade de alguns herdeiros, conforme expõe o artigo 32 da Resolução 35 do CNJ¹¹.

A Escritura Pública de Doação é um ato por meio do qual uma das partes doa determinado bem (móvel ou imóvel) para a outra. Esse ato é praticado no Tabelionato de Notas, é muito parecido com uma escritura de compra e venda, no entanto, existem particularidades que devem ser levadas em conta.

Na maioria dos atos, a doação é pura, ou seja, aquela feita sem ônus ou encargo. De acordo com Ricardo Guimarães Kollet (2015, p. 185): “o encargo ou modo é uma determinação para que, em razão da liberalidade, o beneficiário pratique determinado ato”.

Seguindo ainda o conceito de Ricardo Guimarães Kollet (2015, p. 185): “ônus são restrições impostas aos direitos, sendo o usufruto uma das espécies de ônus real, modalidade dos direitos reais limitados”.

A doação com reserva de usufruto para os doadores, não é uma doação com encargo e nem com ônus, transmite-se apenas a nua-propriedade para o donatário, sendo que o usufruto fica reservado ao doador. Dessa maneira, mantém-se o direito de uso e gozo do imóvel ao doador, que quase sempre é vitalício.

¹⁰ Art. 8º. É necessária a presença do advogado, dispensada a procuração, ou do defensor público, na lavratura das escrituras decorrentes da Lei 11.441/07, nelas constando seu nome e registro na OAB.

¹¹ Art. 32. O tabelião poderá se negar a lavrar a escritura de inventário ou partilha se houver fundados indícios de fraude ou em caso de dúvidas sobre a declaração de vontade de algum dos herdeiros, fundamentando a recusa por escrito.

É possível impor alguns gravames na doação, quando envolver a legítima, são elas: a incomunicabilidade, inalienabilidade e impenhorabilidade. Porém, daqui surge uma acalorada discussão quando a necessidade ou não de declarar “justa causa”.

A “justa causa” é imposta quando houver interesse em clausular as legítimas nas disposições de última vontade, ou seja, nos testamentos¹². Portanto, são requisitos dos atos de disposições de ultima vontade.

Com base no parágrafo anterior, estão estendendo, por analogia, o uso da “justa causa” nas escrituras de doação com a utilização dos gravames, alguns Registradores, exigem para efetuar o registro da escritura o uso da “justa causa”, quando utilizada qualquer uma das cláusulas.

No entanto, diferente é a visão de Ricardo Guimarães Kollet (2015, p. 186 e 187):

Tal exigência, nos testamentos, explica-se perfeitamente: não há aceitação concomitante; o ato produzirá efeitos quando o testador não estiver mais entre os presentes, não podendo ser averiguada a sua real intenção ou motivos.

Na doação, isso não ocorre: a) em regra, haverá aceitação por parte do donatário, que pode dispor do direito individual – a legítima –, de forma a permitir a inserção das cláusulas mencionadas; b) se não houver aceitação, utilizando-se o doador da fixação de um prazo para tanto (artigo 539 do Código Civil¹³), poderá o beneficiário impugnar a doação no prazo estabelecido para aceitação, pelos meios processuais cabíveis c) a doação não está sujeita à condição suspensiva. Produz efeitos desde o momento da sua formalização, não ficando os mesmos, tal como ocorre nos testamentos, suspensos e condicionados ao desaparecimento do outorgante.

Por tais motivos, não existe um propósito real de declarar a “justa causa” quando utilizadas as cláusulas de incomunicabilidade, inalienabilidade e impenhorabilidade, nas doações da legítima.

¹² Art. 1.848 do CC/02. Salvo se houver justa causa, declarada no testamento, não pode o testador estabelecer cláusula de inalienabilidade, impenhorabilidade, e de incomunicabilidade, sobre os bens da legítima.

¹³ Art. 539. O doador pode fixar prazo ao donatário, para declarar se aceita ou não a liberalidade. Desde que o donatário, ciente do prazo, não faça, dentro dele, a declaração, entender-se-á que aceitou, se a doação não for sujeita a encargo.

A doação que ultrapassar a legítima, não será nula. Apenas será nula a parte que exceder, o que o doador no momento do ato, poderia dispor em testamento, esta frase é reforçada pelo artigo 549 do Código Civil¹⁴.

Importante também é o artigo 544 do Código Civil¹⁵, que dispõe sobre as doações de um cônjuge ao outro, ou dos ascendentes para descendentes, essas que importam em adiantamento de herança. É o chamado “adiantamento de legítima”, termo trazido pelo Código Civil de 1916.

O doador não pode dispor de todos os bens, sem reserva de parte, ou renda suficiente para sua subsistência, caso dispor de todos os bens, e não tiver condições suficientes para à sua manutenção, a escritura será nula, nos termos do artigo 548 do Código Civil¹⁶.

4. A ATUAÇÃO DO TABELIÃO NAS ESCRITURAS DE INVENTÁRIO E DOAÇÃO PELO RECOLHIMENTO DO ITCMD

O Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) é um tributo devido sempre que houver a transmissão de bens e direitos oriundos da sucessão, ou seja, a partilha de bens da herança, ou ainda, a doação em vida. Está previsto na Constituição Federal em seu artigo 155, inciso I¹⁷ e na legislação do Estado de São Paulo na Lei nº. 10.705/2000, alterada pela Lei 10.992/2001.

Como dito nos capítulos anteriores, este imposto possui competência Estadual, rege-se, portanto, por leis próprias editadas por cada um dos Estados da Federação.

¹⁴ Art. 549. Nula é também a doação quanto à parte que exceder à de que o doador, no momento da liberalidade, poderia dispor em testamento.

¹⁵ Art. 544. A doação de ascendente para descendente, ou de um cônjuge a outro, importa adiantamento do que lhes cabe por herança.

¹⁶ Art. 548. É nula a doação de todos os bens sem reserva de parte, ou renda suficiente para a subsistência do doador.

¹⁷ Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

As transmissões podem ser por sucessão legítima, testamentário e por doação, ocorrendo pela quantidade de herdeiros, legítimos ou donatários, nas hipóteses apresentadas pelo artigo 2º da Lei nº. 10.705/2000¹⁸,

Não obstante as hipóteses trazidas acima, a lei citada anteriormente ainda traz outras hipóteses em de quem está sujeito ao tributo, em seu artigo 3º¹⁹.

Após apresentadas as hipóteses de incidência do ITCMD, vale agora adentrar de forma precisa e específica nas duas hipóteses mencionadas no tópico, a escritura pública de inventário e a escritura pública de doação.

Por fim, relatar uma breve discussão a cerca da responsabilidade civil do tabelião de notas ante ao recolhimento do retro imposto.

4.1 A ATUAÇÃO DO TABELIÃO NAS ESCRITURAS DE INVENTÁRIO

Em consequência da crescente procura para a realização dos inventários pela via administrativa, veio imediatamente a edição da Portaria CAT 5/2007 pela

¹⁸ Art. 2º - O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;
II - por doação.

§ 1º - Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

§ 2º - Compreende-se no inciso I deste artigo a transmissão de bem ou direito por qualquer título sucessório, inclusive o fideicomisso.

§ 3º - A legítima dos herdeiros, ainda que gravada, e a doação com encargo sujeitam-se ao imposto como se não o fossem.

§ 4º - No caso de aparecimento do ausente, fica assegurada a restituição do imposto recolhido pela sucessão provisória.

§ 5º - Estão compreendidos na incidência do imposto os bens que, na divisão de patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos conviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão.

¹⁹ Art. 3º - Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:

I - qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

II - dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

III - bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

§ 1º - A transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no Distrito Federal ou no exterior; e, no caso de doação, ainda que doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência neste Estado.

§ 2º - O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se neste Estado ou nele tiver domicílio o doador.

Secretaria da Fazenda Paulista, visando a adequação do procedimento administrativo do ITCMD.

Porém, não ocorreu uma exorbitante mudança, continuaram necessários todos os documentos que eram apresentados em um inventário judicial, com exceção:

- Expedição de Certidão de Regularidade do ITCMD expedida pelo Posto Fiscal da Secretaria da Fazenda da área de jurisdição do tabelionato (artigo 2º - Portaria CAT 05/2007);
- Apresentação de uma minuta da escritura pública do ato que está sendo lavrado (doação ou transmissão *causa mortis*) pelo tabelionato, ou seja, um modelo do documento que será lavrado em definitivo (artigo 1º, inciso I, alínea "f" e inciso II, alínea "a" - Portaria CAT 05/2007).

Apesar de um mero rascunho, o cartório não poderia alterar dados significativos especificados na minuta. Caso necessário, o artigo 4º do CAT 05/2007²⁰, determinava que o tabelionato apresentasse uma declaração retificadora, com uma nova minuta.

Analizados os documentos, em caso de aprovação do valor do imposto recolhido e da minuta, o Posto Fiscal poderia emitir a Certidão de Regularidade.

Apenas em posse desta certidão poderia o cartório lavrar a escritura definitiva, ou seja, era necessária a análise do valor do imposto recolhido ou da isenção, antes da lavratura da escritura definitiva.

Com a revogação da Portaria CAT 05/2007, e a edição da Portaria CAT 29/2011, foram feitas mudanças significativas e que facilitaram a vida do Tabelião e das partes.

²⁰ Art. 4º - Ocorrendo, após a Declaração do ITCMD, qualquer variação patrimonial decorrente de emenda, aditamento ou inclusão de novos bens, ou modificação na partilha, deverá o interessado comunicar o fisco, mediante a apresentação de "Declaração Retificadora" ao Posto Fiscal que acolheu a primeira Declaração, acompanhada dos documentos relativos aos bens que a ensejaram.

Com a inclusão do artigo 12-A na Portaria CAT 29/2011²¹, a administração fazendária entendeu desnecessária a expedição da Certidão de Regularidade do ITCMD. Sendo, portanto, postergada a atuação do fisco, entendendo como desnecessária a anuência prévia deste ente sobre os valores recolhidos aos cofres públicos.

Atualmente, na prática, o inventariante auxiliado pelo seu advogado ou pelo Tabelião, deve preencher a declaração de ITCMD no site da Secretaria da Fazenda. Esse documento funciona como um resumo, contendo os bens, herdeiros e as qualificações destes.

O imposto é calculado em regra sobre o valor venal dos bens deixado pelo *de cujus*, exceto em casos como trazido no início, em que existe Decreto Municipal, e a prefeitura expede avaliação igual ou próxima ao valor real.

Por fim, após preenchimento das informações necessárias no site, será expedida uma guia com o valor a ser pago por cada herdeiro. A guia será expedida individualmente.

4.2 A ATUAÇÃO DO TABELIÃO NAS ESCRITURAS DE DOAÇÃO

Com a intenção de evitar maiores gastos com a realização de um inventário, muitos procuram um tabelião de sua confiança para conversar sobre uma escritura de doação, para que a partilha seja feita ainda em vida.

As doações realizadas em vida pressupõe o mesmo tributo estadual, que incide nas transmissões *causa mortis*, o chamado Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), cuja alíquota varia de Estado para Estado, no caso do Estado de São Paulo, é de 4% sobre o valor do bem.

A incidência do ITCMD nas doações se dá no momento da transmissão do bem ou do direito ao donatário.

²¹ Art. 12-A Nas hipóteses de transmissão realizada no âmbito administrativo, nos termos dos artigos 982 e 1124-A, da Lei federal 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, perante tabelião localizado neste Estado, deverá ser-lhe apresentada, pelo contribuinte, a Declaração do ITCMD, instruída com os seguintes documentos, necessários à apuração do imposto (Decreto 46.455/02, art. 26-A).

Tratando-se brevemente sobre os bens móveis, somente com a entrega efetiva do bem ao donatário é que concretizará a transmissão. Portanto, somente a partir desse momento é que poderá exigir o ITCMD *inter vivos*.

Deve-se direcionar maior atenção aos bens imóveis, isso porque o Código Civil de 2002, em seu artigo 1.245, estabelece que se transfere a propriedade *inter vivos*, mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Nesse sentido, expõe Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes (2013, p. 104):

Com base nesse dispositivo, sustenta a doutrina civilista que no sistema jurídico brasileiro a transmissão da propriedade não se dá por força do contrato, sendo este somente o instrumento ou suporte para a efetiva transmissão, que se aperfeiçoará por ato ou fato posterior, que é o registro do título aquisitivo junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente (art. 172 da Lei 6.015/73).

Portanto, quando tratar de bens imóveis, a incidência do imposto somente ocorrerá com o registro do título junto ao Registro de Imóveis competente.

Desse modo, não será no ato da lavratura da escritura de doação de bem imóvel que nascerá a obrigação tributária. Somente se dará, quando transferir o domínio do imóvel ao donatário.

No entanto, na prática, é totalmente diferente, pois se exige o pagamento do ITCMD no momento da lavratura da escritura pública de doação, as guias são emitidas no site da Secretaria da Fazenda, impressas e devidamente recolhidas, para assim constar o número de protocolo e o valor destas na escritura pública.

Dessa maneira, por questão de prevenção, os tabeliães exigem o pagamento do imposto antecipado para realizarem a escritura de doação ou de inventário.

4.3 A RESPONSABILIDADE DO TABELIÃO NAS ESCRITURAS DE INVENTÁRIO E DOAÇÃO

Após a realização do procedimento de inventário e a emissão das guias, é necessário expor o dever de fiscalizar e a responsabilidade do tabelião quanto ao recolhimento das guias emitidas no site da Secretaria da Fazenda.

Antes da Lei nº 11.441/2007, o dever de fiscalizar o recolhimento do ITCMD cabia aos registradores imobiliários, visto existir apenas a hipótese do inventário judicial.

Posteriormente, com o advento da retro mencionada Lei, foi criada a possibilidade de fazer o inventário administrativo, também conhecido como inventário extrajudicial. Portanto, este dever estendeu-se aos tabeliães, quando da lavratura das respectivas escrituras de transmissão.

Contudo, o dever de fiscalizar os impostos em geral, incidentes sobre os atos praticados, existe tanto para os notários quanto para os registradores, de acordo com o art. 30 inciso XI, da Lei nº 8.935/94²², esta que dispõe sobre os serviços notariais e de registro.

Além do dever de fiscalizar, possui o notário a responsabilidade solidária pelo recolhimento destes tributos, conforme o artigo 134, inciso VI do CTN²³. Quem tem o dever de recolher as guias, via de regra, é o contribuinte, ou melhor, no caso de inventário o herdeiro, e na doação o donatário. Eduardo Sabbag (2009, p. 624) conceitua o contribuinte como sendo o sujeito passivo direto, com a seguinte definição: “aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador”.

A Lei do ITCMD, em seu artigo 7º apresentou um rol com os contribuintes do imposto, sendo eles: o herdeiro, legatário, fiduciário, donatário e o cessionário.

²² Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro:

XI - fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar.

²³ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

Ocorre que na realidade, apesar do que dispõe o referido artigo do CTN, falando sobre a solidariedade do tabelião, é quase indiscutível na doutrina que a responsabilidade dos notários e registradores ante ao ITCMD, em qualquer destes atos, é subsidiária, pois somente incide com o não pagamento ou com a impossibilidade do pagamento pelo contribuinte. Dessa maneira ensina Luciano Amaro (2007, p.326):

O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade *subsidiária* casos de *impossibilidade* de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade *subsidiária*. Anote-se que o próprio código disse (art. 124, parágrafo único) que a responsabilidade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art.134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo não cuida da responsabilidade *solidária*, mas *subsidiária*, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.

Sendo assim, no caso do não cumprimento da obrigação pelo contribuinte, a primeira pessoa segundo o rol do artigo 8º, I da Lei do ITCMD, é o tabelião, seguido por seus funcionários que praticaram o ato, aqui no caso a doação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através de uma sucinta análise, observa-se que o ITCMD é um imposto que está longe do conhecimento das pessoas, em muitos casos conhecem apenas o ato que será praticado, aqui no caso a doação e o inventário. Porém, não sabem que irão deparar-se com o mesmo.

Conforme explanado ainda, com a entrada da Lei nº 11.441/07, simplificou o procedimento para realizar o inventário pela via administrativa, sendo solucionados de forma ágil, e com a mesma eficiência e segurança jurídica do inventário judicial.

Porém, para a adoção do referido procedimento, devem ser cumpridos alguns requisitos legais, como: existir consenso entre as partes, todas as partes

maiores. De modo, que não respeitados os requisitos, estará a pessoa sujeita ao procedimento judicial.

Comentado também, como o procedimento diminuiu consideravelmente o tempo para a conclusão do inventário, é possível finalizar um inventário extrajudicial, em no máximo um mês, depois de expedidas as certidões necessárias para a conclusão. Algo que é impossível pela via judicial, demorando de meses a anos, devido sua alta demanda.

No tocante ao procedimento, foi ainda explicado como proceder para realizar uma escritura de doação, qual a melhor opção a realizar, se deveria utilizar algum ônus ou encargo, ou simplesmente fazer uma doação pura. São atos que as pessoas apenas procuram saber melhor quando entram em um tabelionato.

Adentrando ao ápice do presente artigo, vale ressaltar a importância que possui o tabelião na lavratura do ato ao recolhimento do ITCMD. Sua atuação é de grande eminência, tanto para o inventário, quanto para a doação.

No inventário, foi apresentada uma evolução das portarias que atribuíram o recolhimento do imposto no Estado de São Paulo, cada vez mais facilitando a vida do tabelião e do interessado. Hoje, apenas é necessário realizar a declaração via internet, evitando ir até um posto fiscal para gerar a guia.

Na doação, foi mantido o procedimento, devendo apenas o tabelião dar atenção quanto ao momento do recolhimento. É aí que surge uma contradição quanto ao fato gerador, ou seja, em qual momento deve ser recolhido o imposto. É aqui que para o tabelião se eximir da responsabilidade tributária, exige as guias do imposto devidamente recolhidas.

Dessa maneira, deve o tabelião assegurar o recolhimento do imposto, mesmo sendo responsável o contribuinte. Existe uma discussão a respeito da responsabilidade do tabelião ser solidária ou subsidiária, porém é uníssona na doutrina que a responsabilidade é subsidiária. Sendo assim, no caso das escrituras de inventário e partilha extrajudicial, tem o dever de fiscalização o tabelião e o

registrador, e a responsabilidade pelo recolhimento do ITCMD será de ambos, na forma subsidiária.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CALIL, Nathalia Paolicchi Saud. O ITCMD no Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.meuadvogado.com.br/entenda/o-itsmd-no-estado-de-sao-paulo.html>>.

CAHALI, Francisco José. Escrituras Públicas - Separação, Divórcio, Inventário e Partilha Consensuais. 1ª Ed. São Paulo: RT, 2007.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O Dever Fundamental de Recolher Tributos. 1ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CASSETTARI, Christiano. Separação, Divórcio e Inventário por Escritura Pública. 5ª Ed. São Paulo: Método, 2012.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. ITCMD. 3ª Ed. Editora R.T.: 2013.

KOLLET, Ricardo. Manual do Tabelião de Notas para Concursos e Profissionais- 2ª Ed.- Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro – 6. Direito das Sucessões. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Equipe Técnica da Tax Contabilidade. UFESP. Disponível em: <<http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=62>>.

FIGUEIREDO, Marcelo. Direito Notarial e Registral Avançado. 1ª Ed. São Paulo Editora Revista dos Tribunais, 2014.

JUNQUEIRA, Gabriel José Pereira. Manual Prático de Inventários e Partilhas. 11ªEd. São Paulo: Mundo Jurídico, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, Rodrigo Côrrea da Costa. O Inventário Extrajudicial e seu Processamento. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19225/o-inventario-extrajudicial-e-seu-processamento>>.

PARADI, Ana Cecília. Inventário e Rompimento Conjugal por Escritura - Praticando a Lei Nº 11.441/2007. 2ª Ed. São Paulo: Russel, 2007.

PINHO, Ruy Rebello. Separação, Divórcio e Inventário em Cartório - Aspectos Jurídicos e Práticos da nova Lei 11.441/07. São Paulo: Quarier Latin do Brasil, 2008.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUZA, Stela Maris Vieira de Souza. Inventários e Partilhas – Direito das Sucessões. 2ª Ed. Campo Grande: Contemplar, 2013.
GLSC.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2015.