

A (IN)DEPENDÊNCIA DA HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA EM RELAÇÃO À HOMOLOGAÇÃO DO ITCMD NO ARROLAMENTO

*The (In)dependence of Distribution Ratification
in Relation to ITCMD Ratification in
Small-Estates Probate Process*

Francielli Honorato Alves¹

ÁREA: Direito Tributário. Direito Civil. Direito Processual Civil.

RESUMO: A sucessão *causa mortis* é um dos fatos jurídicos tributáveis pelos Estados e pelo Distrito Federal por meio do ITCMD. Para que essa sucessão gere os efeitos da transmissão do patrimônio da pessoa falecida para seus herdeiros, é necessário que se realize o procedimento de inventário e partilha, na forma prevista na lei civil, entre as quais está o chamado “Arrolamento”, disciplinado entre os artigos 659 e 667 do Código de Processo Civil. Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é analisar se o ato a ser emitido pelo juiz para homologar a partilha proposta pelos herdeiros no arrolamento está condicionada ao ato a ser emitido pela autoridade fiscal estadual de homologação do ITCMD quando os herdeiros já tiverem pago esse imposto durante o arrolamento. Para tanto, será utilizado método de análise doutrinária sobre os institutos de direito tributário e de direito civil envolvidos nessa questão, além da jurisprudência existente sobre o assunto, com a distinção entre essa hipótese e a que está sob análise do Superior Tribunal de Justiça no REsp n.º 1.896.526/DF e no REsp n.º 1.895.486/DF, pretendendo-se como resultado a conclusão

¹ Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo (USP), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Rio Preto (UNIRP), Licenciada em Letras pela Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” (UNESP/IBILCE) e Bacharel em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). É advogada e professora. E-mail para contato: francielli@honoratoalves.com.br.

pela independência desses dois atos e a possibilidade de homologação da partilha independentemente da homologação do ITCMD.

PALAVRAS-CHAVE: ITCMD. Homologação. Sucessão. Arrolamento. Partilha.

ABSTRACT: The transmission of assets by inheritance is taxable by the states and the Federal District through ITCMD. For the transmission from the deceased to the heirs to be legally completed, it is necessary to set in motion the asset inventory and distribution procedures, as predicted in civil law, including “small-estates probate process”, as identified between the articles 659 and 667 of the Civil Procedure Code. In this context, this paper aims at analyzing if the act emitted by the judge to ratify the distribution proposed by the heirs in “small-estates probate process” is conditioned to the act to be released by the state fiscal authority in ICTMD when the heirs have already paid this tax during “small-estates probate process”. To reach this aim, the method of analyses includes civil and tax law, besides jurisprudence, with distinction between this hypothesis and the one under analyses by the Superior Court of Justice in REsp n. 1.896.526/DF and REsp n. 1.895.486/DF, pointing as a result the conclusion for the independence of these two acts and the possibility of ratifying the distribution independently from ratifying the ITCMD.

KEYWORDS: ITCMD. Ratification. Inheritance. Small-Estates Probate Process. Distribution.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. A sucessão causa mortis como fato jurídico tributável por meio do ITCMD; 3. O ITCMD como tributo sujeito ao lançamento por homologação; 4. O arrolamento como procedimento de inventário e partilha; 5. A (in)dependência da homologação da partilha em relação à homologação do ITCMD no arrolamento; 6. Conclusão

1. INTRODUÇÃO

A sucessão patrimonial decorrente da morte do titular do patrimônio é um dos fatos jurídicos que foram escolhidos pelo Constituinte de 1988 como indicadores de riqueza do particular que podem ser tributados pelos Estados e pelo Distrito Federal por meio da cobrança do Imposto sobre a Transmissão

Causa Mortis e Doações, o chamado ITCMD. A competência para a instituição e cobrança do ITCMD está expressamente prevista no art. 155, inciso I do texto constitucional.

No contexto do exercício da competência tributária relacionada a esse imposto estadual, este trabalho dedica-se ao estudo da forma como é realizado o lançamento tributário do ITCMD e da sua relação com o procedimento regulado pela legislação processual civil para formalizar a transmissão da propriedade do patrimônio da pessoa falecida para os seus sucessores. De modo mais específico, o objetivo principal deste trabalho é analisar a forma como essa sucessão é efetivada no processo simplificado denominado de “arrolamento”, e verificar, na hipótese de os herdeiros já terem recolhido, no curso do processo de arrolamento, o valor do ITCMD incidente sobre a transmissão dos bens que compõem o espólio, se o ato a ser proferido pelo juiz de primeira instância para homologar a partilha desses bens da forma como proposta pelos herdeiros está condicionado ou não à realização, pela autoridade fiscal estadual, do ato de homologação do cálculo desse ITCMD.

Para tanto, será analisado o fato jurídico da sucessão *causa mortis* nos termos previstos pela legislação civil e o momento em que se considera ocorrido esse fato jurídico para fins de incidência do ITCMD. Em seguida, considerando-se que esse é um tributo que está sujeito ao lançamento tributário da espécie “lançamento por homologação”, serão analisadas as especificidades desse tipo de lançamento, na forma prevista pelo Código Tributário Nacional, para se investigar as diferenças entre as chamadas “homologação expressa” e “homologação tácita” e, principalmente, o objeto dessa homologação, se é apenas a apuração do crédito tributário devido pelo herdeiro ou se é também o efetivo pagamento da quantia apurada.

Em seguida, será feita uma breve análise das regras previstas pelo Código Civil e pelo Código de Processo Civil para a realização do procedimento de inventário dos bens deixados pela pessoa falecida e da partilha desses bens entre os seus herdeiros. Entres essas regras, serão destacadas aquelas que regulamentam a realização do arrolamento como uma espécie mais simplificada de inventário e partilha, aplicável na hipótese prevista no *caput* do art. 659 do Código de Processo Civil, em que todos os herdeiros sejam capazes e estejam em comum acordo para a realização de uma partilha amigável, proposta pelos herdeiros desde o início para o juiz competente.

Terá destaque nessa análise o ato de homologação da partilha a ser realizado pelo juiz de primeira instância no processo de arrolamento e, a partir disso, será

possível verificar se o ato de homologação do ITCMD incidente sobre a transmissão dos bens que é objeto desse processo de arrolamento é ou não condição necessária para que aquele ato de homologação da partilha seja válido e possa produzir seus efeitos jurídicos de forma plena.

Para complementar essa análise, serão consideradas as normas gerais a respeito do crédito tributário que estão prescritas pelo Código Tributário Nacional, especialmente as causas de sua extinção e as garantias e privilégios atribuídos a ele. Nesse contexto, procurar-se-á diferenciar a hipótese considerada neste trabalho e aquela que está sob análise do Superior Tribunal de Justiça no REsp n.º 1.896.526/DF e no REsp n.º 1.895.486/DF, cujo julgamento será realizado por meio do rito dos recursos repetitivos, demonstrando que os efeitos decorrentes das decisões proferidas por aquele Egrégio Tribunal nesses dois recursos especiais não devem ser consideradas automaticamente como precedentes para aplicação nos casos que se enquadrem na hipótese que é objeto deste estudo.

2. A SUCESSÃO CAUSA MORTIS COMO FATO JURÍDICO TRIBUTÁVEL POR MEIO DO ITCMD

O falecimento de uma pessoa que é titular de um patrimônio é um fato jurídico que, de acordo com o art. 1.784 do Código Civil, provoca a abertura da sucessão hereditária². Trata-se do fato jurídico em razão do qual aquele patrimônio é transferido para as pessoas que são consideradas sucessoras da pessoa falecida, seja em razão das regras de vocação hereditária prescritas pela legislação civil, seja por conta de uma escolha feita ainda em vida pelo *de cuius*, com a elaboração de um testamento.

A morte natural é o cerne de todo o direito sucessório, pois só ela determina a abertura da sucessão, uma vez que não se compreende sucessão hereditária sem o óbito do *de cuius*, dado que não há herança de pessoa viva (*viventis nulla est hereditas*). No momento do falecimento do *de cuius* abre-se a sucessão, transmitindo-se, sem solução de continuidade, a propriedade e a posse dos bens do defunto aos seus herdeiros sucessíveis, legítimos ou testamentários, que estejam vivos naquele momento, inde-

² De acordo com as lições da Professora Maria Helena Diniz, “juridicamente o termo *sucessão* indica o fato de uma pessoa inserir-se na titularidade de uma relação jurídica que lhe advém de uma outra pessoa”. Sendo assim, a sucessão *causa mortis* é o “meio de aquisição pelo herdeiro, a título universal ou particular, do patrimônio do *de cuius*, passando aquele a ocupar a situação jurídica deste último, na relação de direito”. (DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro direito das sucessões*. 6 vol. 35ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 25-26).

pendentemente de qualquer ato. Essa transmissão é, portanto, automática, operando-se *ipso iure*.³

Em outras palavras, a sucessão hereditária corresponde à transferência dos bens cuja propriedade ou posse pertenciam à pessoa falecida, que naturalmente não poderá mais exercer os direitos decorrentes dessa titularidade, para outra pessoa que poderá exercer esses direitos. Há, portanto, uma transferência da propriedade ou da posse de bens móveis, de bens imóveis e de demais direitos de uma pessoa falecida para uma ou mais pessoas⁴. Transferência essa que se dá de forma involuntária, uma vez que decorre de um evento natural que é a morte do titular do patrimônio que será transferido⁵. Em razão disso, não há que se falar na existência de negociação entre as pessoas envolvidas nessa transferência patrimonial.

É importante observar que essas são as principais características que identificam o fato jurídico da “sucessão *causa mortis*” como fato jurídico indicativo de riqueza que foi eleito pelo Constituinte de 1988 para ser tributado pelos Estados e pelo Distrito Federal por meio da cobrança do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações, o chamado ITCMD. A possibilidade de exercício dessa competência tributária por esses entes federados está expressamente prevista no inciso I do art. 155 da Constituição Federal de 1988 e diferencia-se da competência tributária que o mesmo Constituinte atribuiu aos Municípios e também ao Distrito Federal para tributarem a transmissão *inter vivos* e onerosa de bens imóveis e de direitos reais sobre bens imóveis por meio do chamado ITBI, conforme previsto no inciso II do art. 156 e também na parte final do art. 147 do texto constitucional. Note-se que o fato jurídico que está sujeito à incidência do ITBI é a transmissão da propriedade imobiliária ou de outro direito real sobre um bem imóvel que se dá de forma voluntária e entre pessoas vivas, capazes de negociar a forma como se dará essa transferência, completamente diferente da transferência da titularidade não só de bens imóveis, mas também

³ DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 34.

⁴ “(...) na transmissão da propriedade e da posse, o que se transfere é aquilo de que o *de cuius* era titular, bem como as dívidas do falecido, as pretensões e ações contra ele, porque a herança compreende o ativo e o passivo; logo, não é só a propriedade, no sentido estrito, que é transmitida aos herdeiros, mas também todos os direitos, pretensões, ações, exceções, de que era titular o defunto, se transmissíveis. Consequentemente, não integrarão o acervo hereditário os direitos personalíssimos nem as obrigações *intuitu personae* do falecido” (DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 36).

⁵ “(...) a sucessão gira em torno da morte. A morte do titular de um patrimônio determina a sucessão” (VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: direito das sucessões*. 7^a vol., 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 25).

de bens móveis e de outros direitos sujeitos à sucessão, que se dá de forma involuntária em razão da morte do detentor daquela titularidade.

Chamar a atenção para essas diferenças que caracterizam esses dois fatos jurídicos tributários é importante para separar e bem delimitar essas duas competências tributárias distintas que foram previstas pelo Constituinte de 1988 e atribuídas a entes federados diferentes, a fim de evitar tanto que haja conflito de competências entre eles, quanto que os sujeitos passivos de cada um desses tributos não tenham dúvidas sobre qual tributo devem recolher em razão do tipo de sucessão em que estão envolvidos.

Assim, para que se possa analisar a incidência do ITCMD sobre a sucessão *causa mortis* com o objetivo pretendido neste estudo, é importante identificar o momento em que se considera ocorrido esse fato jurídico. Entre as normas gerais prescritas entre os artigos 35 e 42 do Código Tributário Nacional para o exercício dessa competência tributária pelos Estados e pelo Distrito Federal, não há nenhuma norma específica que preveja essa informação necessária para preencher o critério temporal da regra-matriz de incidência do ITCMD. Em razão disso e seguindo as prescrições do art. 110 do mesmo Código, é necessário buscar na legislação civil a definição do momento em que se considera ocorrida a sucessão *causa mortis*.

E essa resposta está no enunciado do já mencionado art. 1.784 do Código Civil, que prescreve que a sucessão é aberta com o falecimento do autor da herança. Ou seja, de acordo com a legislação civil, é no exato momento do falecimento do titular do patrimônio que esse patrimônio já é transmitido aos sucessores⁶. Sendo assim, o processo de inventário para o levantamento de todos os bens e direitos que compõem esse patrimônio e da sua partilha entre os sucessores da pessoa falecida é necessário apenas para formalizar e dar efetividade à transmissão que já terá ocorrido no momento do falecimento.

Como consequência, é possível afirmar que o fato jurídico tributável por meio do ITCMD ocorre no momento do falecimento do titular do patrimônio que é objeto da sucessão *causa mortis*. Ou seja, a partir do falecimento, o Estado ou o Distrito Federal competente para cobrar esse imposto sobre essa transmissão já pode, em tese, apurar o valor do tributo devido, constituindo o crédito tri-

⁶ “A morte do *de cuius* deve ser rigorosamente provada, a fim de que não haja quaisquer dúvidas quanto à sua ocorrência, dada a sua relevância, uma vez que determina o exato momento da abertura da sucessão dos bens que constituem a herança, pois o sucessor vivo é chamado a tomar o lugar do defunto em todas as suas relações jurídicas transmissíveis. E, além disso, é a data da abertura da sucessão que define a lei aplicável ao direito de herança” (DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 38).

butário em nome do contribuinte devedor. Essa é uma premissa essencial para os fins pretendidos por este estudo, pois já indica que o fato jurídico tributável por meio do ITCMD não ocorre apenas ao final do processo de inventário e partilha do patrimônio deixado pela pessoa falecida, e sim no próprio momento do seu falecimento. E é exatamente essa a conclusão a que chega a Professora Maria Helena Diniz (2021):

O domínio dos bens da herança transfere-se, portanto, ao herdeiro do *de cuius* automaticamente no momento do passamento, e não no instante da transcrição da partilha feita no inventário, de modo que o fisco só poderá cobrar o imposto *causa mortis* baseado nos valores do instante do óbito⁷.

Considerando então essa premissa, é necessário analisar a forma como deve ser apurado o valor do ITCMD incidente sobre a transmissão *causa mortis* para que seja possível entender em qual momento essa apuração pode ser realizada e como isso pode ou não interferir no processo de inventário e partilha dos bens deixados pela pessoa falecida.

3. O ITCMD COMO TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Embora o art. 142 do Código Tributário Nacional prescreva que o ato do lançamento tributário é um ato privativo da autoridade administrativa, o mesmo Código prevê, no *caput* do seu art. 150, a possibilidade de a lei tributária atribuir ao sujeito passivo do tributo o dever de apurar o valor devido e antecipar o pagamento, independentemente de qualquer ato daquela autoridade, que posteriormente deverá analisar essa atividade do sujeito passivo e, se com ela concordar, expressamente homologá-la. É o chamado “lançamento por homologação”, sobre o qual tratam os ensinamentos do Professor Estevão Horvath (2010):

Consiste este tipo de lançamento, em suma, e segundo o Código Tributário Nacional, numa forma de pagamento antecipado de tributo, que tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento (art. 150, *caput*, c/c §1º, do C.T.N.). Em outras palavras, o sujeito passivo de um tributo ao qual a legislação tenha esco-

⁷ DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 44.

lhido esse tipo de 'lançamento' tem o dever jurídico de, apurando débito tributário, recolhê-lo – ou, como quer a lei, antecipar o pagamento – sem prévio exame da autoridade administrativa a qual, 'tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' (art. 150, *caput* do C.T.N.)⁸.

Importante mencionar aqui as observações do Professor Paulo de Barros Carvalho (2014) no sentido de que o lançamento por homologação é uma forma de o sujeito passivo do tributo produzir norma jurídica individual e concreta em matéria tributária:

A experiência da realidade jurídica brasileira é farta em exemplos de normas jurídicas, individuais e concretas, produzidas pelo administrado, no campo dos tributos. (...) Cabem-lhe individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo. Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da *causalidade jurídica* (Lourival Vilanova).

É graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do Estado-Administração⁹ (2014. p. 403).

E é esse o tipo de lançamento que os Estados e o Distrito Federal têm adotado na apuração do ITCMD incidente sobre a transmissão *causa mortis*, prevendo expressamente a obrigação dos sucessores, na qualidade de sujeitos passivos desse imposto, de apurar e pagar o valor devido no curso do processo de inventário e partilha, independentemente de prévia atuação da autoridade fiscal estadual. É o que se verifica, por exemplo, na legislação paulista em vigor¹⁰, que

⁸ HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 159.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 403.

¹⁰ Decreto Estadual Paulista n.º 46.655/2002. 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

assim prescreve a obrigação do sucessor de, após a abertura do processo judicial de inventário e partilha, preencher uma declaração para informar os dados dos bens que compõem o patrimônio transmitido e dos herdeiros para que, a partir desses dados, seja calculado o valor do ITCMD devido e sejam geradas as guias correspondentes em nome de cada herdeiro para que possa quitar o valor do imposto incidente sobre a parte que lhe cabe da herança, tendo em vista que, de acordo com a norma geral prescrita pelo parágrafo único do art. 35 do Código Tributário Nacional, cada herdeiro pratica um fato jurídico tributável por meio do ITCMD ao receber uma parte do patrimônio da pessoa falecida.

Portanto, para realizar o lançamento do ITCMD, os sucessores da pessoa falecida devem, após o início do processo judicial de inventário e partilha, detalhar para a Fazenda Estadual as informações do patrimônio deixado por ela, identificar os bens que foram transmitidos em razão do seu falecimento, o valor de cada bem, as pessoas a quem a lei ou a própria pessoa falecida atribuiu a qualidade de sucessor desse patrimônio e a parte de cada um desses bens que foi recebida por cada um desses sucessores. Com isso, será possível identificar qual é a base de cálculo do ITCMD incidente sobre a parte de cada um desses bens que foi transmitida da pessoa falecida para cada sucessor e assim, com a aplicação do percentual de alíquota previsto na legislação do Estado competente para a cobrança desse imposto, calcular o seu valor e gerar a guia correspondente para que cada sucessor possa pagar o imposto devido.

Posteriormente, caberá à autoridade administrativa fiscal do Estado ou do Distrito Federal competente para tributar aquela sucessão *causa mortis* específica analisar se os sucessores declararam corretamente as informações referentes ao patrimônio transmitido, se calcularam corretamente o valor do ITCMD devido e se pagaram esse imposto no prazo legal. O §4º do já citado art. 150 do CTN prescreve que, se a lei não fixar outro prazo, essa autoridade fiscal terá cinco anos, contados da ocorrência do fato jurídico da abertura da sucessão *causa mortis*, para analisar essa atividade do sujeito passivo e, se concordar com os valores calculados e recolhidos, homologar expressamente esse lançamento.

Quando a autoridade administrativa fiscal faz efetivamente esse trabalho de conferência do cálculo e do pagamento do valor devido feito pelo sujeito passivo do tributo, têm-se a chamada “homologação expressa”. Trata-se de um ato administrativo por meio do qual aquela autoridade emite linguagem competente para expressamente finalizar o procedimento do lançamento tributário, que foi

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.

iniciado pelo sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário com fundamento no inciso VII do art. 156 do Código Tributário Nacional. Sobre esse ponto, é muito importante considerar aqui as lições do Professor José Souto Maior Borges (1999):

(...) para os efeitos do Código Tributário Nacional o ato de homologação é sempre ‘repressivo’. Como visto, a homologação processa-se após o exercício da atividade do obrigado. Não antes dela. Mas a homologação da atividade exercida previamente pelo obrigado não lhe condiciona os efeitos todos. O pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito (efeito liberatório com relação à obrigação), sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, *caput* e §1º, combinados). Pode-se, entretanto, afirmar que a homologação, embora não condicione todos os efeitos da atividade homologada, é um requisito de eficácia jurídica, porque condiciona alguns desses efeitos. Assim, o implemento da *conditio juris* – a homologação – extingue em definitivo o crédito tributário. É, nesses termos, um requisito de eficácia complementar da atividade homologada¹¹.

Uma das questões que se coloca a respeito da homologação desse tipo de lançamento é sobre qual é o objeto dessa homologação a ser feita pela autoridade administrativa fiscal: se apenas o cálculo do valor do tributo devido, se apenas o pagamento desse valor ou se ambos esses atos praticados pelo sujeito passivo tributário. Com todo respeito às opiniões divergentes, entendemos que o objeto da homologação sempre será apenas o cálculo do crédito tributário devido pelo sujeito passivo, pois é essa a atividade privativa da autoridade fiscal que a lei atribui àquele sujeito no lançamento por homologação. E é nesse sentido que também estão as conclusões da Professora Silvia Regina Zomer (2019) sobre o assunto:

(...) esta certificação emitida pela autoridade administrativa se refere aos atos praticados pelo contribuinte, ou seja, a autoridade administrativa certifica que houve a constituição do crédito pelo particular (resultando ou não em pagamento antecipado do crédito constituído em norma individual e concreta). O objeto da homologação seria portanto, para nós, a atividade de apuração e constituição do crédito pelo sujeito passivo, não o pagamento¹².

¹¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 387.

¹² ZOMER, Silvia Regina. *O tempo jurídico e a homologação tácita*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 101.

Sendo assim, se o sujeito passivo apenas apresentar ao fisco as informações necessárias para o cálculo do tributo devido e efetivamente apurar o valor desse crédito tributário, ainda que não faça o pagamento desse valor, haverá conteúdo a ser homologado pela autoridade administrativa fiscal. Nesse caso, a falta do pagamento impedirá o cumprimento de uma das condições previstas no inciso VII do art. 156 do CTN para a extinção do crédito tributário, que é o pagamento antecipado do seu valor, mas haverá a homologação do lançamento necessária para a constituição do crédito tributário, cabendo ao órgão fazendário a adoção das medidas cabíveis para sua inscrição em dívida ativa e posterior cobrança¹³.

Para os fins deste trabalho, ainda é necessário mencionar a possibilidade da chamada “homologação tácita” do lançamento tributário, prevista na parte final do §4º do art. 150 do CTN, que ocorre quando a autoridade administrativa fiscal não analisa, dentro do prazo de cinco anos, a atividade de apuração do tributo devido feita pelo sujeito passivo. Significa dizer que, nesse caso, o silêncio do fisco tem o efeito jurídico de validar o cálculo do ITCMD feito pelo particular e, caso esse tenha realizado o pagamento do imposto devido, extinguir definitivamente o crédito tributário constituído em decorrência da sucessão *causa mortis*¹⁴.

Observe-se que essas são premissas importantes a serem consideradas na análise do objeto principal deste estudo, dada a sua relação com o momento a partir do qual os sucessores já podem apurar e recolher o ITCMD devido sobre a

¹³ Essa mesma conclusão pode ser verificada no seguinte exemplo adotado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho (2014) para explicar os efeitos dessa homologação da atividade realizada pelo sujeito passivo:

“A Fazenda do Estado de São Paulo tem encaminhado para inscrição da dívida, no livro de registro da Dívida Pública, para efeito de cobrança executiva, as declarações do contribuinte do ICMS, em que o tributo correspondente não foi recolhido. É fácil perceber que o chamado ‘imposto declarado e não pago’ consubstancia-se num documento veiculador de uma norma individual e concreta, constituindo o fato jurídico e a respectiva obrigação tributária. Tão carregado de suficiência é o documento, a juízo da própria Administração, que o texto ‘declarado’ é sumariamente dirigido para as providências instauradoras da execução judicial. Ora, de ver está que, se alguma coisa faltasse, a indigitada declaração experimentalista outros trâmites, o que não acontece” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 405-406).

¹⁴ Extremamente relevante é a análise sobre a verdadeira natureza da chamada “homologação tácita” desenvolvida pela Professora Silvia Regina Zomer, da qual se destacam as seguintes afirmações: “(...) o Fisco, não dispondo de meios para homologar expressamente a quantidade de tributos sujeitos à homologação, lança mão da chamada ‘homologação tácita’, que se traduz na mera ‘aceitação’ do crédito constituído pelo sujeito passivo, bem como dos valores por ele recolhidos, mesmo que evitados de irregularidades, pela inércia da Administração Fazendária. Dessa forma, considera ‘homologada tacitamente’ tanto a atividade de apuração realizada pelo contribuinte, quanto os valores por ele recolhidos, mesmo que tenham sido irregularmente constituídos e pagos. Percebe-se, assim, evidentes contradições relativas à homologação tácita, não somente no que concerne à inadequação linguística suportada pela expressão, mas também pela atecnia jurídica que se evidencia no enunciado normativo que dispõe sobre a matéria” (ZOMER, Silvia Regina. *Op. cit.*, p. 134).

transmissão *causa mortis* e com a atividade a ser exercida pela autoridade administrativa fiscal para conferir a validade desses atos. E para auxiliar nessa análise, ainda é necessário verificar algumas questões gerais sobre as regras prescritas pela legislação civil e processual civil para a realização do inventário dos bens deixados pela pessoa falecida e da sua partilha entre os seus sucessores.

4. O ARROLAMENTO COMO PROCEDIMENTO DE INVENTÁRIO E PARTILHA

Como já mencionado anteriormente, as legislações civil e processual civil prescrevem as regras que os sucessores da pessoa falecida devem seguir para, logo após o seu falecimento, realizar o inventário do patrimônio do qual ela era titular, com a apuração de todos os bens e direitos, assim como de todas as dívidas que essa pessoa possuía¹⁵, para que, a partir disso, seja possível realizar a partilha desse patrimônio entre esses sucessores, considerando as regras previstas para a apuração do quinhão de cada herdeiro ou os valores previamente estabelecidos em testamento¹⁶. Sobre a importância desse processo, consideremos as observações da Professora Maria Helena Diniz (2021):

Claro está que o inventário tem por objetivo não só verificar o patrimônio do autor da herança, mediante a descrição, a avaliação dos bens da massa partível e a apuração das dívidas passivas, mas também liquidar o acervo com a realização do ativo e o pagamento dos débitos. Assim, o inventário, ao fazer um levantamento de todos os bens do finado, revela o acervo líquido, possibilitando, então, a distribuição, entre os herdeiros, da herança, que será objeto da partilha. Inere-se daí que o inventário e a partilha individualizam o direito de propriedade dos sucessores do *de cuius*¹⁷.

¹⁵ “A palavra *inventário* decorre do verbo *invenire*, do latim: encontrar, achar, descobrir, inventar e do verbo *inventum*: invento, invenção, descoberta. A finalidade do inventário é, pois, achar, descobrir, descrever os bens da herança, seu ativo e passivo, herdeiros, cônjuge, credores etc. Trata-se, enfim, de fazer um levantamento, que juridicamente se denomina inventário da herança. Tanto mais complexo será o inventário quanto complexas eram as relações negociais do *de cuius*” (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Op. cit.*, p. 46).

¹⁶ “O processo de inventário tem por escopo descrever e apurar os bens deixados pelo falecido, a fim de que se proceda oportunamente à sua partilha entre os herdeiros. O processo de inventário cessa, portanto, com a partilha. Com a inscrição do formal de partilha no Registro de Imóveis, dar-se-á a mudança do nome do falecido para os dos herdeiros, embora estes já tivessem o domínio desde o momento do óbito do *de cuius*” (DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 44).

¹⁷ DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 420.

Além do procedimento ordinário de abertura do inventário e da partilha dos bens previsto entre os artigos 610 e 658 do Código de Processo Civil, essa legislação também prevê a possibilidade de um rito mais simplificado para dar efetividade à transmissão da titularidade do patrimônio da pessoa falecida ocorrida no momento da sua morte: o chamado “arrolamento”¹⁸. Esse procedimento, que deve ser realizado de acordo com as regras prescritas entre os artigos 659 e 667 do mesmo CPC, pode ser adotado se cumpridas duas condições: (i) que todos os herdeiros sejam capazes e (ii) que todos estejam de acordo com a forma de realização da partilha dos bens deixados pela pessoa falecida, conforme previsto no *caput* do mencionado art. 659¹⁹. Ou seja, trata-se de um procedimento aplicável à hipótese em que os herdeiros apresentam ao juiz uma partilha amigável e buscam o cumprimento dos trâmites necessários para efetivar a transmissão do patrimônio do *de cuius* para esses herdeiros da forma mais célere possível.

Para tanto, desde o início do processo judicial de arrolamento, os herdeiros já devem nomear uma pessoa como inventariante, também denominada “Arrolante”, que prestará o compromisso de administrar os bens do espólio enquanto não for realizada a partilha e de prestar todas as informações necessárias ao juízo para o andamento do processo. E é também desde esse início que o Arrolante apresentará a lista de bens, direitos e deveres que compõem o espólio da pessoa falecida, os documentos referentes à titularidade e à situação fiscal desses bens, bem como a partilha desse patrimônio na forma acordada pelos herdeiros. Caberá então ao juiz a análise dessas informações e, caso não haja dúvida sobre as informações prestadas ou algo a ser questionado em relação à forma de partilha proposta, poderá homologá-la.

Observe-se que mais uma vez estamos diante de um ato jurídico com característica de “homologação”. Homologação que, de acordo com o *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, tem o significado geral de “ato, processo ou efeito de homologar” e, de forma mais específica, tem o significado jurídico de “aprovação, ratificação ou confirmação, por autoridade judicial ou administrativa, de certos atos particulares, a fim de que possam se investir de força executória ou se apresentar com validade jurídica (*h. de desquite*) (*h. de concordata entre*

¹⁸ “Arrolamento é um ‘processo de inventário simplificado’ e célere, caracterizado pela redução de atos formais ou de solenidades” (DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 442).

¹⁹ Para os fins deste trabalho, não será considerada a hipótese de arrolamento prevista no art. 664 do CPC, aplicável quando o valor dos bens do espólio for inferior ou igual a 1.000 (um mil) salários mínimos.

empresas)²⁰. Interessante ainda observar os significados mais específicos que o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva atribui a esse termo:

HOMOLOGAÇÃO. Do grego *homos*, o mesmo, *logos*, discurso, *lego*, falar, pelo latim *homologo*, *homologatum*, na terminologia jurídica exprime especialmente o ato pelo qual a autoridade, judicial ou administrativa, *ratifica, confirma* ou *aprova um outro ato*, a fim de que possa investir-se de *força executória* ou apresentar-se com validade jurídica, para ter a eficácia legal. (...)

Em regra, pois, a *homologação* é, em matéria judicial, o *crisma* (conformação dado pelo juiz a vários acordos ou deliberações tomados entre pessoas, os quais passam a surtir os efeitos, depois que assim merecem a ratificação do juiz. (...)

Na técnica administrativa, não é diverso o sentido da palavra.

Revela sempre a aprovação ou ratificação por autoridade hierarquicamente superior a ato de funcionário que lhe é subordinado, ou a ratificação ou aprovação, pelo Poder Público, de ato executado por particular²¹.

Sendo assim, o ato previsto no *caput* do art. 659 do Código de Processo Civil que deve ser praticado pelo juiz responsável pelo processo de arrolamento tem como finalidade a validação das informações prestadas pelo Arrolante sobre o patrimônio da pessoa falecida e a confirmação da partilha proposta pelos sucessores, de tal forma que essa partilha possa ser registrada nos órgãos competentes e, assim, cada sucessor passe a efetivamente ter a titularidade da parte que lhe coube em cada um dos bens que compunham aquele patrimônio. Trata-se, portanto, do ato final de concordância com a forma como o patrimônio da pessoa falecida foi transmitido para cada um dos sucessores em razão da sua morte, ato esse que garante a produção dos efeitos jurídicos decorrentes dessa transmissão, que é a possibilidade de exercício da titularidade recebida por cada um desses sucessores.

Compreendido então o contexto em que o juiz de primeira instância deve realizar o ato de homologação da partilha e a sua finalidade no processo de arrolamento, tem-se mais uma premissa necessária para a análise do tema principal do presente trabalho, que é verificar se a emissão desse ato de homologação da partilha está ou não condicionada ao ato de homologação da autoridade

²⁰ HOUAISS, Antonio (1915-1999) e VILLAR, Mauro de Salles (1939-). *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1032-1033.

²¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho (atual.). Rio de Janeiro, Editora Forense, 2009, p. 687-688.

administrativa fiscal do cálculo do valor do ITCMD devido pelos sucessores, nos moldes já explorados anteriormente no tópico 3 deste trabalho, quando esses sucessores já tiverem efetuado, no curso do arrolamento, o pagamento do valor apurado.

5. A (IN)DEPENDÊNCIA DA HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA EM RELAÇÃO À HOMOLOGAÇÃO DO ITCMD NO ARROLAMENTO

O problema que motivou o desenvolvimento deste estudo foi a verificação da ocorrência de casos práticos em que os juízes responsáveis por processos de arrolamento, mesmo diante da prova de quitação das guias de ITCMD calculadas e pagas pelos sucessores, têm determinado ao arrolante que apresente a comprovação da homologação do cálculo daquele ITCMD pelo fisco como condição para dar prosseguimento ao processo de arrolamento, com a homologação da partilha proposta. Determinação essa que é flagrantemente contrária aos enunciados do **§2º do art. 659 e do caput do art. 662**, ambos do Código de Processo Civil, que expressamente prescrevem que as questões relativas ao lançamento ou ao pagamento do ITCMD não devem ser discutidas no processo de arrolamento, nem devem prejudicar o seu prosseguimento e a sua finalização.

Observe-se que o que o Código de Processo Civil prescreve é que, diante do objetivo de simplificar o procedimento de inventário e partilha dos bens deixados pela pessoa falecida quando os sucessores forem capazes e apresentarem ao juiz competente uma proposta de partilha amigável, a celeridade do processo de arrolamento não pode ser prejudicada por discussões relacionadas ao cálculo e ao pagamento do ITCMD incidente sobre a transmissão desse patrimônio. E para evitar que o ente federado competente para a cobrança desse imposto no caso concreto seja prejudicado por eventual falta de conhecimento sobre a ocorrência desse fato jurídico tributário, a parte final do mencionado §2º do art. 659 do CPC prevê a obrigação do juiz responsável pelo processo de arrolamento, após o trânsito em julgado da sentença de homologação da partilha dos bens, intimar o fisco estadual sobre a ocorrência dessa sucessão *causa mortis*, a fim de que ele possa realizar o lançamento do ITCMD devido.

Sendo assim, é possível afirmar que a própria realização do lançamento do crédito tributário do ITCMD devido sobre a sucessão *causa mortis* **não é condição necessária para que a sentença de homologação da partilha no processo de arrolamento tenha validade jurídica, uma vez que o CPC prevê expressamente que esse ato de constituição do crédito tributário pelo**

fisco pode ser realizado posteriormente ao trânsito em julgado daquela sentença. E essa independência do ato de homologação da partilha em relação à apuração e ao pagamento do ITCMD devido é reforçada quando se relembra a informação explorada no tópico 3 deste trabalho, onde se verificou que o ITCMD é um imposto cujo valor é calculado pelo seu próprio sujeito passivo, que tem o dever de efetuar o seu pagamento no curso do processo de inventário e antes de qualquer ato de fiscalização praticado pela autoridade administrativa fiscal competente para tanto.

Isso significa que, uma vez iniciado o processo de arrolamento junto ao Poder Judiciário, o Arrolante, como responsável pelo espólio, poderá apresentar ao fisco as informações sobre o patrimônio deixado pela pessoa falecida e sobre os sujeitos que têm o direito à sucessão desse patrimônio e, com base nos valores de cada bem transmitido, calcular o valor do ITCMD incidente sobre essa transmissão *causa mortis*, gerando tantas guias quantos forem os sucessores para que cada um faça o pagamento antecipado do imposto devido, independentemente, repita-se, de qualquer atuação **do fisco estadual competente para a cobrança desse imposto no caso concreto**. Quando isso ocorre no curso do processo de arrolamento, fica ainda mais claro que a finalização desse processo judicial, com a prolação da sentença de homologação da partilha proposta pelos sucessores, não depende de qualquer ato da autoridade fiscal relacionada a esse imposto.

Assim **é possível afirmar**, tendo em vista a premissa fixada anteriormente no tópico 3 deste trabalho, no sentido de que o objeto do ato de homologação produzido pela autoridade fiscal é o procedimento feito pelo sujeito passivo para calcular o valor do crédito tributário devido por ele. Sendo assim, se os sucessores não só informaram ao fisco as informações necessárias para conhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário da sucessão *causa mortis* e calcularam o valor do ITCMD incidente sobre esse fato, como também já efetuaram o pagamento do valor devido e apresentam ao juiz do processo de arrolamento o comprovante dessa quitação, mais difícil ainda é encontrar alguma justificativa que possa validar a necessidade de se condicionar a prolação da sentença de homologação da partilha no processo de arrolamento ao ato de homologação expressa do ITCMD pela autoridade fiscal.

Considere-se, ainda, que, como também mencionado no mesmo tópico 3, a parte final do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de a homologação do cálculo do tributo devido ocorrer de forma tácita, quando transcorrido o prazo legal sem que a autoridade fiscal tenha efetiva-

mente analisado o procedimento feito pelo sujeito passivo e com ele concordar expressamente. Nesse caso, a legislação prescreve a presunção de que o silêncio da autoridade fiscal implica na concordância com o cálculo realizado, tendo os mesmos efeitos que seriam produzidos por uma homologação expressa desse lançamento.

Diante dessa hipótese, é possível questionar o que ocorreria com o processo de arrolamento caso o ato de homologação do ITCMD a ser proferido pela autoridade fiscal fosse uma condição de validade necessária para o ato de homologação da partilha a ser proferido pelo juiz daquele processo, considerando-se a possibilidade de esse ato nunca ocorrer efetivamente e os efeitos da homologação decorrerem do silêncio da autoridade administrativa após o decurso do prazo estipulado em lei para tanto. Seria razoável, nesse caso, exigir que os sucessores capazes tivessem que esperar o decurso do prazo de cinco anos contados da data do falecimento do titular do patrimônio sucedido para que a partilha, com a qual estão de pleno acordo desde o início do processo de arrolamento, fosse efetivamente homologada e pudesse gerar seus efeitos jurídicos? Certamente que não!

Reforça ainda esse entendimento o fato de o inciso VII do art. 156 do Código Tributário Nacional prever como causa de extinção do crédito tributário o “pagamento antecipado e a homologação do lançamento”. Observe-se que, como também já dito anteriormente neste trabalho, essa hipótese conjuga duas condições para que o crédito tributário seja extinto: (i) que o valor do crédito tributário seja calculado e pago pelo sujeito passivo antes de qualquer manifestação da autoridade fiscal e (ii) que a autoridade fiscal homologue esse cálculo do valor do tributo devido. No caso aqui analisado, ao calcularem o valor do ITCMD e já recolherem o valor devido, os sucessores já terão cumprido com uma dessas condições que levariam à extinção do crédito tributário, não sendo razoável exigir também a efetiva homologação desse cálculo para que o processo de arrolamento possa ser encerrado em período de tempo mais célere, como pretendido pelo legislador processual civil.

Além disso, essa previsão do inciso VII do art. 156 do CTN demonstra que o pagamento antecipado do ITCMD pelos sucessores no curso do processo de arrolamento já é uma forma de satisfazer o crédito tributário do ente competente para a sua cobrança, seja algum Estado, seja o Distrito Federal. Sendo assim, o fato de o juiz do processo de arrolamento proferir a sentença que homologa a partilha proposta pelos sucessores não traz nenhum prejuízo ao crédito tributário ao qual o sujeito ativo tem direito, pois, em primeiro lugar, repita-se, o

valor desse crédito já estará pago. Além disso, esse ato judicial de homologação da partilha não retira da autoridade fiscal a competência para analisar as informações já prestadas pelos sucessores para calcular o valor do ITCMD devido no curso do processo de arrolamento; após a finalização desse processo, o fisco continuará tendo a competência para analisar essas informações e para refazer o cálculo desse imposto, caso não concorde com os valores apurados pelos sucessores, lançando de ofício a diferença e notificando-os para que paguem essa diferença no prazo legal.

Em outras palavras, a homologação da partilha no processo de arrolamento quando o valor do ITCMD já foi apurado e pago pelos sucessores não implica em qualquer violação à garantia e ao privilégio do crédito tributário da Fazenda Estadual, haja vista que o valor desse crédito já terá sido apurado e pago pelos sucessores, faltando apenas a formalidade da expressa homologação desse cálculo pela autoridade administrativa fiscal.

É importante considerar esse ponto tendo em vista que esse é um dos argumentos que tem sido levantados pelos Estados e pelo Distrito Federal para questionar judicialmente a legalidade do enunciado do §2º do art. 659 do Código de Processo Civil, que, como já dito, prescreve a possibilidade de a sentença de homologação da partilha ser proferida no processo de arrolamento independentemente de qualquer análise relativa ao cálculo e ao recolhimento do ITCMD. De acordo com esses entes federados, tal previsão afrontaria a norma geral prevista no art. 192 do Código Tributário Nacional, de acordo com a qual nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação poderá ser proferida sem que haja a prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas.

Contudo, é imprescindível observar que, na hipótese que é objeto de análise deste trabalho, foi adotada a premissa de que os sucessores já terão calculado e recolhido o ITCMD devido no curso do processo de arrolamento e que a única formalidade que ainda não terá sido cumprida em matéria tributária será a análise e a consequente homologação desse lançamento pelo fisco estadual competente para tanto. Sendo assim, nesse caso, os sucessores já teriam condições de apresentar ao juiz do processo de arrolamento a prova da quitação do imposto incidente sobre a transmissão dos bens que compõem o espólio da pessoa falecida, o que atende plenamente à condição imposta pelo citado art. 192 do CTN para que a sentença de julgamento da partilha seja proferida.

E nesse ponto, ainda é necessário destacar que a situação hipotética analisada neste trabalho não se confunde com a hipótese que está sob análise do Supe-

rior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n.º 1.896.526/DF e do REsp n.º 1.895.486/DF, que se dará pela sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsia. Isso pode ser facilmente constatado a partir da leitura do seguinte trecho do voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa ao propor a afetação do REsp 1.896.526/DF e do REsp 1.895.486/DF como representativos de controvérsia:

A questão de direito controvertida consiste na necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do Imposto de transmissão causa mortis – ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz dos arts. 192 do CTN e 659, §2º do CPC/2015 (*p.7-8 do voto, destacou-se*)

Ou seja, a questão de direito que está sob análise do Superior Tribunal de Justiça nos recursos especiais acima mencionados não interessa aos sucessores que já realizaram o cálculo e o pagamento do ITCMD devido no curso do processo de arrolamento. E, como consequência, os processos de arrolamento que atualmente se enquadrem na situação hipotética analisada neste estudo não podem ser suspensos pelos juízes responsáveis por eles sob o fundamento de que estão respeitando a decisão da Relatora daqueles recursos especiais, a Ministra Regina Helena Costa, que determinou a suspensão da tramitação, em todo o território nacional, dos processos que versem sobre a necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação. Essa afirmação tem como fundamento os exatos termos da decisão proferida pela Ministra Relatora ao propor a afetação dos mencionados recursos especiais como representativos de controvérsia, a seguir transcritos:

i) **suspender o processamento de todos os processos pendentes**, individuais ou coletivos, **que versem sobre a questão** e tramitem no território nacional, nos termos do art. 1.037, II, do CPC/2015; (*destacou-se*)

Ou seja, os processos de arrolamento que devem ser suspensos em obediência a essa decisão são aqueles (e apenas aqueles) onde os sucessores estão discutindo se a homologação da partilha pode ser feita independentemente do pagamento do ITCMD. E, repita-se, tal decisão não se aplica aos casos em que os sucessores buscam a homologação da partilha proposta com o ITCMD já

quitado, mesmo que sem a emissão de certidão de homologação expressa pela Fazenda Estadual competente.

É importante mencionar ainda que o próprio Código de Processo Civil, em seu art. 489, §1º, inciso VI, prevê a possibilidade de o juiz de primeira instância deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente se demonstrar a “existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento”. Trata-se da chamada “distinção” (ou *distinguishing*) do caso em análise com o caso anterior, que permite que o precedente formado no caso anterior não seja aplicado ao caso concreto quando as peculiaridades do caso concreto demonstrarem a sua diferença em relação ao caso anterior²².

E a possibilidade de se estabelecer essa distinção entre a hipótese que é objeto de análise neste estudo e a questão que está sendo discutida nos Recursos Especiais n.º 1.896.526/DF e 1.895.486/DF, a fim de que não se aplique aos processos de arrolamento em que o ITCMD já tiver sido pago pelos sucessores os efeitos que devem ser aplicados somente sobre aqueles processos onde as partes discutem a possibilidade de recolhimento posterior do ITCMD pode ser constatado na jurisprudência que está começando a ser formada no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. É o que se observa na ementa do acórdão proferido no Agravo de Instrumento n.º 2156884-91.2021.8.26.0000 pela 8ª Câmara de Direito Privado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – ARROLAMENTO – PEDIDO DE HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA – Decisão que condicionou a homologação da partilha ao efetivo recolhimento do ITCMD e à prévia manifestação da Fazenda Pública nos autos fundamentando-se na suspensão determinada em recurso repetitivo por tratar-se do Tema 1074 do STJ – Inconformismo – Acolhimento – **Distinguishing – Imposto “causa mortis” já recolhido** – No arrolamento, não cabe discussão acerca do imposto de transmissão, a qual deve ser solucionada no âmbito administrativo - Artigo 662, §2º, do CPC – **Decisão reformada para admitir a homologação da partilha sem a necessidade da manifestação da Fazenda Pública, mormente porque o imposto já foi recolhido** – Decisão reformada - DERAM PROVIMENTO AO RECURSO.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2156884-91.2021.8.26.0000; Relator Alexandre Coelho; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Privado; Foro de Guarul-

²² “Em um modelo de precedentes jamais haverá uma identidade subsuntiva de casos, mas sempre uma comparação analógico-problemática a justificar a convocação da ratio decidendi do caso precedente ou a sua distinção (*distinguishing*)”. (RIBEIRO, Diego Diniz. É possível falar em precedente em matéria tributária com um STF volátil? *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. 16 janeiro 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-16/processo-tributario-possivel-falar-precedente-materia-tributaria-stf-volatil#_ftn11>. Acesso em 31 março 2022).

Em seu voto, o Relator do mencionado acórdão, Desembargador Alexandre Coelho, deixa clara a distinção entre o tema que levaria à suspensão do processo de arrolamento até a decisão final do STJ e o problema que estava sendo discutido no caso em análise:

Pretende a inventariante a homologação do plano de partilha com a expedição dos respectivos alvarás, independentemente da manifestação da Fazenda Pública.

Respeitado o entendimento do douto Juízo a quo, o recurso comporta provimento.

Com efeito, há determinação do Superior Tribunal de Justiça para suspender os processos que versem sobre o Tema 1074: *Necessidade de se comprovar, no arrolamento sumário, o pagamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD como condição para a homologação da partilha ou expedição da carta de adjudicação, à luz dos arts. 192 do CTN e 659, § 2º, do CPC/2015.*

Contudo, **o presente caso é distinto do tema invocado, pois, já houve o recolhimento do ITCMD** – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações. Dessa forma, **o feito não comporta suspensão. (...)**

Deste modo, como a homologação da partilha não pressupõe a ratificação do valor recolhido pelo Fisco Estadual, **de rigor se mostra a reforma da r. decisão para admitir a homologação da partilha com seus respectivos alvarás.** (destaques originais do voto)

Nesse mesmo sentido está o acórdão proferido pela 3ª Câmara de Direito Privado do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob a Relatoria do Desembargador Carlos Alberto de Salles, cuja ementa transcreve-se a seguir:

ARROLAMENTO SUMÁRIO. Insurgência contra decisão que condicionou a expedição do formal de partilha à homologação da Fazenda Pública. Reforma. Não se discutem, nesta sede, lançamento e pagamento do ITCMD. Art. 662, CPC. No mais, **a suspensão determinada pelo C. STJ, em razão do Tema 1074, não tem cabimento no caso. Distinguishing. Imposto já recolhido. Expedição do formal de partilha deve ser deferido.** Recurso provido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2241654-17.2021.8.26.0000; Relator Carlos Alberto de Salles; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Privado; Foro Re-

E é exatamente essa a conclusão a que se chega neste estudo: quando os sucessores já calcularam e pagaram o valor do ITCMD no processo de arrolamento, fica demonstrado o interesse na célere finalização desse processo, e não na sua suspensão para aguardar o julgamento a ser proferido pelo STJ nos Recursos Especiais n.º 1.896.526/DF e 1.895.486/DF, uma vez que a questão de direito a ser julgada nesses recursos é distinta.

Tal entendimento vem colaborar para a conclusão a que também se chega ao final deste estudo em relação ao seu tema principal, no sentido de que o ato a ser proferido pelo juiz de primeira instância com a prolação da sentença que homologa a partilha dos bens deixados pela pessoa falecida da forma como proposta de forma consensual pelos sucessores no processo de arrolamento não está condicionado à realização, pela autoridade fiscal estadual, do ato de homologação do cálculo do ITCMD incidente sobre a transmissão *causa mortis* desses bens quando esse imposto já tiver sido calculado e pago pelos sucessores no curso desse processo de arrolamento.

6. CONCLUSÃO

Conclui-se, assim, que o ato a ser emitido pelo juiz para homologar a partilha amigável proposta pelos herdeiros no processo de arrolamento não está condicionado ao ato de homologação expressa do cálculo do ITCMD efetuado por esses herdeiros a ser emitido pela autoridade fiscal estadual ou distrital quando o valor desse imposto já tiver sido pago no curso do processo de arrolamento. Fundamenta essa conclusão o fato de o ITCMD ser um imposto sujeito ao lançamento por homologação, que consiste na obrigatoriedade de os herdeiros, na qualidade de sujeitos passivos desse imposto **e após a abertura do processo de inventário e partilha**, declararem ao fisco as informações sobre a ocorrência do fato jurídico da sucessão *causa mortis*, calcularem o valor do imposto devido e efetuarem o seu pagamento antes de qualquer manifestação da autoridade fiscal, que terá um prazo de cinco anos para conferir a correição das informações prestadas e do **cálculo realizado pelos particulares**.

Portanto, considerando que o objeto desse ato de homologação do fisco é o cálculo do imposto devido e que essa autoridade fiscal perderá o direito de

fazer essa análise após o prazo de cinco anos, quando se considerará que esse cálculo foi homologado de forma tácita, é possível concluir que o interesse público em relação a esse crédito tributário está devidamente resguardado quando os herdeiros já pagaram o seu valor no curso do processo de arrolamento, não havendo justificativa razoável para prejudicar o interesse dos herdeiros na homologação da partilha consensual proposta por eles em razão da demora do fisco para emitir o ato administrativo da homologação daquele lançamento. Em resumo, a emissão, pelo juiz, do ato de homologação da partilha em um processo de arrolamento não pode ser condicionada à emissão, pela autoridade fiscal, do ato de homologação do ITCMD já recolhido pelos herdeiros.

REFERÊNCIAS:

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro direito das sucessões*. 6 vol. 35ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

HORVATH, Estêvão. *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

RIBEIRO, Diego Diniz. É possível falar em precedente em matéria tributária com um STF volátil? *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. 16 janeiro 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-16/processo-tributario-possivel-falar-precedente-materia-tributaria-stf-volatil#_ftn11>. Acesso em 31 março 2022.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho (atual.). Rio de Janeiro: Forense, 2009.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: direito das sucessões*. 7^o vol., 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ZOMER, Silvia Regina. *O tempo jurídico e a homologação tácita*. São Paulo: Noeses, 2019.