

**Incidência de Multa Fiscal no Prodedimento de Inventário e Limites
da Prestação Jurisdicional
(Um Estudo de Caso)**

Rodrigo Borges Valadão*

*“Essa fúria de pés de tigre, quando perceber os
prejuízos da precipitação, há de desejar, tarde demais,
ter nos pés libras de chumbo.”*

William Shakespeare

SUMÁRIO: Introdução - 1. Considerações Iniciais; 1.1. Breves Considerações Acerca do Regime Jurídico do Imposto de Transmissão “Causa Mortis”; 1.2. Breves Considerações Acerca do Procedimento de Inventário; 1.2.1. Da Divisão Funcional do Poder; 1.2.2. Da Função Jurisdicional; 1.2.3. Da Natureza Administrativa da Jurisdição Voluntária; 1.2.4. Do Inventário como Procedimento de Jurisdição Voluntária e a Sistemática Adotada pelo Código de Processo Civil - 2. A Garantia do Devido Processo Legal e seus Desdobramentos; 2.1. Do Princípio do Juiz Natural; 2.2. Do Contraditório e da Ampla Defesa; 2.3. Da Inexistência de Conflito entre os Princípios da Efetividade da Tutela Jurisdicional e o Devido Processo Legal; 2.4. Uma Nota Relevante: a Possibilidade de Oposição, pela Fazenda Pública, de um Direito Fundamental contra o Contribuinte - 3. Da Improcedência do Pedido de Afastamento da Multa Fiscal; 3.1. Correto Alcance do Art. 1.013 do Código de Processo Civil; 3.2. Inaplicabilidade do Enunciado nº 114 do STF; 3.3. Inexistência de Enriquecimento sem Causa; 3.4. Imprópria Utilização de Institutos do Direito Civil; 3.5. Inaplicabilidade do Código de Defesa do Consumidor; 3.6. Inexistência de Afronta à Garantia do Acesso à Jurisdição; 3.7. Da Reserva de Lei à Anistia Tributária - Conclusões.

* Advogado. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Especialista em Advocacia Pública pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ). Mestrando em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica (PUC/RJ). Professor de Direito Constitucional e de Direito Tributário do Centro de Estudos, Pesquisa e Atualização em Direito (CEPAD).

Introdução

O presente estudo tem por objeto a análise de um fato que vem se tornando rotina nos juízos sucessórios.

Como é sabido, a lei tributária estadual (Lei nº 1.427/89) prevê a incidência de multa fiscal de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto de transmissão *causa mortis* devido se o mesmo não for recolhido aos cofres públicos no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data da avaliação. Eis, à guisa de ilustração, a redação dos dispositivos pertinentes:

“Art. 18. O imposto [ITD] será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:

I – na transmissão causa mortis dentro de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da avaliação, facultado o depósito;

(...)

Art. 20. O descumprimento das obrigações previstas nesta lei sujeita o infrator às seguintes penalidades:

I – de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, quando não forem prestadas as informações necessárias ao lançamento ou não for pago o tributo, nos prazos legais ou regulamentares;”

Ocorre, todavia, que, nos feitos de inventário, o Poder Judiciário vem, sistematicamente, afastando a incidência da aludida multa fiscal, mesmo tendo ocorrido todos os elementos previstos na normativa estadual que a legitima.

Isto é: mesmo passado o prazo fixado em lei para pagamento do tributo, vem o juízo sucessório declarando, nos próprios autos do inventário, o afastamento da multa prevista pela legislação estadual. Como fundamentação, aduz-se:

- i) a ofensa, por parte da lei estadual, do disposto no art. 1.013 do Código de Processo Civil, que prevê o recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis* apenas após o julgamento do cálculo;
- ii) a incidência, *in casu*, do enunciado nº 114 do STF, segundo o qual o ITD não é exigível antes da homologação do cálculo;
- iii) a inexistência de culpa do contribuinte e, em consequência, enriquecimento sem causa por

- parte do Estado do Rio de Janeiro, pois o transcurso do prazo legalmente assinalado para o recolhimento do imposto decorre, no mais das vezes, à própria morosidade na tramitação do feito, eis que após a avaliação, a lei processual prevê a necessidade de cálculo judicial do valor devido;
- iv) a *mora creditoris* por parte do Estado, uma vez que, com a lentidão do processamento do inventário, o mesmo, através do seu órgão Judiciário, está impossibilitando que o contribuinte cumpra sua prestação;
- v) a incidência do Código de Defesa do Consumidor, que estipula como limite dos juros contratuais o percentual de 2% (dois por cento), sendo totalmente desarrazoados os percentuais previstos na legislação fluminense;
- vi) o princípio de acesso à justiça, inscrito no art. 5º, LXXIV da Constituição da República, pois a incidência de multa em patamar tão elevado culminaria na negativa de prestação jurisdicional, caso o contribuinte seja beneficiário de gratuidade de justiça.

Todavia, não procedem tais considerações, como será visto ao longo deste estudo. Além do mais, um argumento de ordem processual impede até mesmo que o juízo sucessório conheça do incidente. Trata-se do princípio do devido processo legal – cristalizado, na hipótese, pelo art. 1.018 do Código de Processo Civil –, pelo qual se exige a remessa da questão às vias ordinárias.

Este estudo de caso é dividido em 3 (três) partes. No Capítulo I, serão tecidas breves considerações acerca do regime jurídico do imposto de transmissão *causa mortis* e do procedimento de inventário. Estas considerações justificam-se na medida em que a situação apresentada encontra-se localizada num emaranhado de regras processuais e tributárias. Sem saber localizar juridicamente a discussão, restaria realmente difícil a sua análise científica.

No Capítulo II, busca-se apresentar os argumentos de ordem processual, demonstrando a necessidade de remessa da questão às vias ordinárias, não podendo o juízo sucessório, em açodada conduta, proceder ao exame da matéria. Ainda que no mérito seja possível, em tese, um pronunciamento judicial favorável ao contribuinte, não pode o mesmo ser obtido nos estreitos lindes do inventário.

Por fim, no Capítulo III, será explicado porque o pedido de afastamento da multa fiscal, nestes casos, não merece prosperar. Para tanto, os confusos argumentos arrolados há pouco serão individualmente combatidos.

Ademais, outras considerações serão também trazidas (item 3.7.), para demonstrar o erro de tais pronunciamentos judiciais.

Pretende-se, em síntese, esteja ao final demonstrado que estas decisões, além de serem precipitadas, estão sendo proferidas sem observância de diversos princípios constitucionais, e de outras tantas regras legais.

1. Considerações Iniciais

Para melhor encarar a questão proposta, mister estabelecer alguns conceitos iniciais acerca do regime jurídico da transmissão *causa mortis* e do procedimento de inventário.

1.1. Breves Considerações Acerca do Regime Jurídico do Imposto de Transmissão “Causa Mortis”

O art. 155, II da Constituição de 1988, ao repartir as competências impositivas em matéria tributária, conferiu aos Estados-membros poder para instituir impostos sobre “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”. No que toca à primeira hipótese de incidência prevista pela norma constitucional – e que aqui mais nos interessa –, deve ser verificado qual é o seu efetivo fato gerador.

Não concordamos com a conclusão esposada por Valéria C. P. Furlan, no sentido de que “o fato gerador possível do imposto *causa mortis* é a morte do *de cuius* (...)”¹ E isto por um simples motivo: a literalidade do texto constitucional. Uma singela leitura do dispositivo (art. 155, II CF) não permite esta conclusão, pois a *transmissão* é expressamente eleita pelo constituinte como fato gerador. Ademais, o óbito, por si só, não encerra qualquer conteúdo econômico.

Pelo mesmo fundamento – literalidade do texto constitucional –, tampouco justifica a tributação via ITD o simples estado de fato em que alguém detém o direito de propriedade. De fato, tal situação jurídica apenas pode ser tributada pelo ITR, pelo IPVA ou pelo IPTU, impostos incidentes sobre a propriedade considerada em si mesma.

Desta forma, a realidade econômica que justifica a tributação é a transmissão de direitos, ou seja, o deslocamento econômico da riqueza correspondente ao direito do qual o *de cuius* era titular. O fato gerador da obrigação tributária somente pode consistir na transmissão² de direitos decorrentes da abertura de sucessão.

Visto o seu fato gerador, deve ser registrado o seguinte: a regra básica é a de que o tributo pertence ao Estado da situação do bem, quando

¹ *Apud*, PAULSEN, 2002, p. 275.

² Comunga deste entendimento o ilustre tributarista Ricardo Lobo Torres. *In* TORRES, 2001, p. 344.

se tratar de bem imóvel. Já no caso de bem móvel, título ou crédito, a tributação compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domiciliado o doador (art. 155, §1º, I e II CF).

Ademais, encontra-se sob reserva de lei complementar a competência para instituição do tributo se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III CF).

Por fim, determina o art. 155, § 1º, IV da Constituição da República que a alíquota máxima do imposto deve ser fixada pelo Senado Federal. Pela resolução nº 09/92 exerceu-se tal faculdade, estipulando a alíquota máxima de 8% (oito por cento). A alíquota efetiva do imposto depende da legislação de cada Estado-membro, sendo que, no caso específico do Estado do Rio de Janeiro, a alíquota foi fixada, pelo art. 17 da Lei estadual nº 1.427/89, em 4% (quatro por cento).

1.2. Breves Considerações Acerca do Procedimento de Inventário

Para melhor equacionamento da questão, será analisada, a seguir – e em tópicos destacados –, a natureza jurídica do procedimento de inventário e a sistemática adotada pelo Código de Processo Civil.

1.2.1. Da Divisão Funcional do Poder

A palavra *poder*, na organização do Estado, pode assumir duas acepções absolutamente distintas. Deste modo, o Poder Estatal pode apresentar um sentido *orgânico* e um sentido *funcional*.

Impende assinalar, logo de início, que à divisão tripartida das funções corresponde, aproximadamente, a divisão orgânica do Estado, no sentido de que a cada ramo estrutural é confinada uma parcela do seu poder, decorrente de sua soberania. Em simetria, cada organismo recebe uma nomenclatura referente à função cujo exercício está a ele confinado. Reconhecemos, assim, os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo.

Ocorre, todavia, que à separação conceitual das funções não é possível corresponder uma separação absoluta de Poderes, pois é de modo aproximativo que se opera esta distribuição funcional. Assim, apesar do exercício da função jurisdicional ficar adstrita, precipuamente, ao Poder Judiciário, outras atribuições que falecem de natureza jurisdicional são a ele delegadas, por qualquer motivo politicamente relevante. Trata-se da atividade judiciária, como as de natureza eminentemente administrativa ou normativa, despidas de essência jurisdicional.

1.2.2. Da Função Jurisdicional

Não restam maiores dificuldades em distinguir a função normativa do Estado de sua função jurisdicional. Pela função normativa, o

Estado estabelece a ordem jurídica, declarando a vontade política do povo através de normas de conduta gerais, abstratas e hipotéticas, enquanto sua atividade jurisdicional ocupa-se da individualização e aplicação das normas preestabelecidas, com o cunho de definitividade, tornando efetivo (eficácia social) o direito objetivo.

Noutro passo, a distinção entre as funções jurisdicional e administrativa merece maior atenção, pois ambas são atividades de aplicação da lei ao caso concreto. O que as difere é, justamente, o caráter substitutivo da primeira, pois o Estado, através do órgão jurisdicional competente, torna inoperante a vontade individual, impondo a vontade da lei. Deste modo, colhendo os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos, vê-se que:

"(...) o que diferencia a primeira da segunda é que aquela aplica a norma em casos em que exista litigiosidade ou contenciosidade, enquanto esta dá cumprimento às leis, independentemente da ocorrência de oposição ou controvérsia".³

Por oportuno, devemos observar que Moacyr Amaral Santos diferencia lide de litígio, podendo a primeira, pelo fato de estar situada na esfera sociológica, existir independentemente da segunda, que repousa sobre o fenômeno jurídico. Deste modo, *litígio é a lide juridicamente resistida*.⁴ Assim é que, com muita frequência, a definição de jurisdição é apresentada como função do Estado de fazer atuar a vontade concreta da lei com o fim de obter-se a composição da lide.

A esta teoria – majoritária entre os processualistas pátrios –, opõe-se a exposta por Jaime Guasp Delgado, para quem a jurisdição pode ser definida como "*função de satisfação de pretensões*", não sendo a lide *conditio sine qua non* da atuação da função jurisdicional (*teoria revisionista*). Dessa forma, uma simples pretensão individual já seria capaz de fazer incidir o direito objetivo. Com base nessa premissa, os partidários desta teoria conceituam a função jurisdicional como a função do Estado de atuar a vontade concreta do direito objetivo.⁵

Todavia, como bem acentua Ada Pellegrini Grinover:

"(...) a afirmação de que através da jurisdição o Estado procura a realização do direito material (escopo jurídico do processo), sendo muito pobre em si mesma, há de coordenar-se com a idéia superior de que os objetivos buscados são, antes de mais nada, objetivos sociais.

³ BASTOS, 1996, p. 341.

⁴ SANTOS, 1984, p. 77.

⁵ CÂMARA, V II, 1999, pp. 62 e 63.

Trata-se de garantir que o direito material seja cumprido, o ordenamento jurídico preservado em sua autoridade e a paz e ordem na sociedade perpetuada" (1996, p.126)⁶

Diante do exposto, a jurisdição apresenta-se como atividade estatal secundária e substitutiva. O Estado realiza coativamente uma atividade que deveria ter sido primariamente exercida, de maneira espontânea, pelos próprios sujeitos da relação jurídica submetida à decisão, declarando, *in concreto*, a vontade da lei, substituindo, em consequência, a vontade das partes. Dessa forma, podemos dizer que a jurisdição é uma das funções do Estado, mediante a qual este se substitui aos titulares dos interesses em conflito para, imparcialmente, buscar a pacificação do conflito que os envolve.⁷ Em remate, Humberto Theodoro Júnior acentua que "*jurisdição contenciosa é a jurisdição propriamente dita, isto é, aquela função que o Estado desempenha na pacificação ou composição das lides. Pressupõe controvérsia entre as partes, a ser solucionada pelo juiz*".⁸

Relevando-se uma eventual – e infundada – concepção ampliativa, é correto dizer que a função jurisdicional configura uma *extrema ratio*, guardada em reserva pelo Estado para colocá-la em prática só quando o direito seja transgredido ou ameaçado pelos indivíduos relutantes em aceitar os preceitos normativos.

1.2.3. Da Natureza Administrativa da Jurisdição Voluntária

Com peculiar maestria, o mestre italiano Piero Calamandrei ensina que:

"(...) na zona fronteira entre a função jurisdicional e a administrativa, está a chamada jurisdição voluntária, a qual, mesmo sendo função substancialmente administrativa, é subjetivamente exercida por órgãos jurisdicionais. Assim, só a jurisdição chamada contenciosa é jurisdição, enquanto que a jurisdição chamada voluntária não é jurisdição, senão que é administração exercida por órgãos judiciais" (2000, p. 155).⁹

Destarte, devemos observar que, enquanto no procedimento de jurisdição contenciosa há um conflito de interesses, o que representa o

⁶ GRINOVER, 1996, p. 127.

⁷ *Idem*, p. 129.

⁸ THEODORO JUNIOR, 1996, p. 39.

⁹ CALAMANDREI, 2000, p. 155.

pressuposto sociológico da atividade jurisdicional do Estado, no campo da jurisdição voluntária inexistente tal conflito, com a feição que assume em torno do processo contencioso: é necessária, aqui, a substituição de um dos interesses pela vontade da lei.

A teoria revisionista – referida há pouco –, além afastar da função jurisdicional a necessidade de lide, sustenta que na jurisdição voluntária também há atividade substitutiva, sendo, por isso, assim como a jurisdição “contenciosa”, uma atividade materialmente jurisdicional. Na jurisdição voluntária, a vontade das pessoas que integram a relação processual seria, portanto, indiferente, uma vez que seus interesses seriam *substituídos* pela vontade concreta da lei.

Parece, contudo, que se encontra com a razão Humberto Theodoro Júnior, quando ensina que, na jurisdição voluntária “a função do juiz é equivalente ou assemelhada à do tabelião, ou seja, a eficácia do negócio jurídico depende da intervenção pública do magistrado”.¹⁰

As razões do legislador, quando retira estes procedimentos do âmbito normal de atuação da Administração, são fornecidas por Celso Agrícola Barbi. Para ele:

“ (...) a circunstância de o ato ser praticado por órgão jurisdicional lhe imprime forma e eficácia diferentes dos praticados por órgão da Administração, dada a independência e as garantias que nosso sistema político atribui ao Poder Judiciário” (1998, p. 13)¹¹

Logo, nas hipóteses de jurisdição voluntária, o juiz apenas realiza gestão pública em torno de interesses privados, em flagrante limitação ao princípio da autonomia da vontade. Assim, em virtude de qualquer motivo socialmente relevante, a lei impõe a intervenção de um órgão público para a validade do negócio realizado pelos particulares. É o que se conclui da lição de Arruda Alvim, *in verbis*:

“ (...) a denominada jurisdição voluntária não é própria e naturalmente jurisdicional. É, pois, o instrumento de que serve o Estado para resguardar, por ato do juiz, quando solicitado, bens reputados pelo legislador como de alta relevância social. E, na medida em que o juiz devesse ser solicitado e não o tenha sido, o ato será viciado [por defeito de forma (art. 104, NCC)].”¹²

São, assim, atos de natureza administrativa que poderiam ser desempenhados por órgãos da Administração Pública, conforme a conveniência

¹⁰ *In, op. cit.*, p. 40.

¹¹ BARBI, 1998, p. 13.

¹² ALVIN, 1999, p. 219.

política e sem ofensa ao princípio monista de jurisdição, representado pela garantia da inafastabilidade de apreciação de lesão ou ameaça de direito pelo Poder Judiciário (art. 5º, XXXV CF).

Em defesa do exposto, inúmeros processualistas pátrios como Pontes de Miranda, José Frederico Marques, Ada Pellegrini Grinover, Athos Gusmão Carneiro, José Carlos Barbosa Moreira, Moacyr Amaral Santos, Lopes da Costa ainda poderiam ser citados apenas para “engrossar a lista”. Optou-se, contudo, por trazer à colação concisa e preciosa passagem do jurista italiano Giuseppe Chiovenda, onde assevera que “a jurisdição voluntária é, por conseguinte, uma forma especial de atividade do Estado, exercida (...) pelos órgãos judiciais e pertencente à função administrativa”.¹³

Vê-se, portanto, que, segundo a melhor doutrina, na jurisdição voluntária não há uma atividade substitutiva da vontade dos indivíduos pela vontade do Estado. O órgão jurisdicional, no exercício de sua função atípica, apenas integra o negócio jurídico que se está a realizar. Admitir *substituição* nos procedimentos de jurisdição voluntária equivale a ignorar o conteúdo semântico do verbete.

1.2.4. Do Inventário como Procedimento de Jurisdição Voluntária e a Sistemática Adotada pelo Código de Processo Civil

Sempre houve controvérsia doutrinária a respeito da natureza do procedimento sucessório *mortis causa*, sendo certo que poucas são as vezes que se levantavam na defesa do seu caráter contencioso. Assim, o entendimento amplamente majoritário é o de que se trata de procedimento de jurisdição voluntária, visto que a disputa entre os sucessores não é pressuposto, mas apenas um evento ocasional no curso do feito.

No entanto, como bem ensina Humberto Theodoro Júnior, “o legislador de 1973 optou pela classificação do inventário e partilha entre os procedimentos especiais de jurisdição contenciosa. A solução pode não ter sido a mais técnica, mas é a da lei”.¹⁴ Isto significa que, formalmente, o procedimento de inventário está integrado no sistema geral do Código, aplicando-se-lhes os preceitos do sistema contencioso, salvo as exceções correspondentes à sua natureza intrínseca, bem como as limitações decorrentes da própria ordem constitucional, referentes à essência da função administrativa.

Em outras palavras: a lei concede determinadas peculiaridades formais da função jurisdicional à atividade administrativa exercida pelo órgão judiciário. Tem-se, assim, o efeito da coisa julgada sobre as sentenças proferidas nestes procedimentos e o caráter decisório da cognição incidental, que só poderão ser atacadas por recurso próprio, embora o assunto não encontre solução pacífica na jurisprudência, havendo decisões que admitem, por

¹³ CHIOVENDA, 2000, p. 23.

¹⁴ *In, op. cit.*, vol. III, p. 1738.

exemplo, a ação anulatória para anular a partilha nos procedimentos de inventário.¹⁵

Como podemos ver, os caracteres extrínsecos são insuficientes para determinar o critério distintivo do procedimento de inventário. Classificar tais procedimentos como jurisdicionais equivale a prestigiar a forma de que se revestem, ao invés de investigar sua essência. Com pena de ouro, o processualista italiano Piero Calamandrei escreve:

“(…) não conduziria a resultados mais seguros a adoção de um critério de distinção que se baseasse sobre a distinta forma que exteriormente revestem os atos das funções do Estado. É verdade que, em linhas gerais, a cada uma das três funções corresponde, na maioria dos casos, um meio próprio de expansão, que se apresentam como nota distintiva, como o selo, por assim dizer, daquela função. Esse critério formal não é exaustivo: seja porque se detém nas aparências sem tocar no fundo da distinção, seja porque também é puramente aproximativo, enquanto pode ocorrer que, em casos excepcionais, a forma que normalmente distingue os atos de uma certa função tenha sido adotada para revestir um ato pertencente por sua substância a uma função distinta” (2000, p.151)¹⁶

Explicam-se, pois, os possíveis efeitos das decisões proferidas em sede voluntária, sem vulnerar a essência dos mesmos feitos. O inventário – assim como todos os demais procedimentos de natureza administrativa realizados pelos órgãos judiciários – encontra fundamento na atividade administrativa do Estado, e não na sua atividade propriamente jurisdicional.

2. A Garantia do Devido Processo Legal e seus Desdobramentos

Logo de início, impõe-se à análise de uma questão processual: a possibilidade de o próprio juízo sucessório conhecer do incidente relativo à incidência de multa fiscal no processo de inventário.

Ao que parece, a declaração pretendida não pode ser obtida nos estreitos limites do procedimento de inventário. Inclusive, porque a imposição da multa nestes casos não é atribuição legalmente conferida ao magistrado. Competente para tal desiderato é a autoridade fazendária, integrante do Poder Executivo. A respeito, vale conferir o teor do art. 24 da Lei estadual nº 1.427/89:

¹⁵ RT 570/58.

¹⁶ *Id.*, *op. cit.*, p. 151.

“Art. 24. A imposição de penalidade, acréscimos moratórios e atualização monetária será feita pelo órgão competente da Secretaria de Estado de Fazenda. Parágrafo único – Nos casos em que o lançamento do imposto se realizar mediante inscrição de cálculo judicial, essa imposição far-se-á no momento em que o cálculo for inscrito pela autoridade administrativa.”

Isto significa que, embora o magistrado disponha de amplos poderes no procedimento de inventário, a atividade propriamente fiscal remanesce entregue ao agente fazendário. Exatamente neste sentido foi o entendimento externado pelo Colendo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, *in verbis*:

“SENTENÇA HOMOLOGATÓRIA DE CÁLCULO – DECISÃO QUE CORRESPONDE AO LANÇAMENTO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS – Compete, entretanto, à autoridade administrativa a quem incumbe receber o pagamento, impor as penalidades decorrentes do atraso no recolhimento do tributo (multa, juros de mora e correção monetária)”. (TJRJ, 1ª Câmara Cível, AI nº 1995.002.000028, rel. Des. Martinho Campos, j. 02.05.1995).

Nem há que se falar, *in casu*, de usurpação de competência pela lei estadual em favor do Fisco, pois, tratando-se de matéria tributária, o ente federado tem ampla liberdade para dispor sobre a administração de seus tributos.

Assim sendo, se na ocasião do lançamento surge litígio entre o contribuinte e a autoridade fazendária, a lide deve ser dirimida em ação própria, nos termos da lei processual. Não sendo atribuição do próprio magistrado verificar, em cada caso, a incidência de multa fiscal, somente pode a autoridade competente ser compelida a relevá-la por força de manifestação tipicamente jurisdicional – manifestação esta inexistente no procedimento de inventário, dada sua voluntariedade –, que tenha obedecido a garantia do devido processo legal.

Por isso, enquanto não houver pedido formulado em ação própria, que siga o devido processo legal (art. 5º, LIV CF), a aplicação de penalidades ainda estará em sede administrativa, competindo, privativamente, à Autoridade Administrativa decidir a respeito. Isto também em obrigatoria observância ao princípio fundamental da divisão de Poderes, esculpido no art. 2º da Constituição da República.

Em síntese: ao se instaurar um conflito de interesses entre o

Fisco e o contribuinte, mister a abertura de um processo judicial autônomo, que por sua vez deverá obedecer ao princípio do devido processo legal e seus desdobramentos, como o do juiz natural, do contraditório e da ampla defesa.

2.1. Do Princípio do Juiz Natural

Como primeiro desdobramento do devido processo legal, encontra-se a garantia do juiz natural (art. 5º, LIII CF). Segundo este, nenhuma pessoa poderá ser processada ou julgada senão pela autoridade judiciária previamente designada para tal. Dando densidade a esta garantia, a lei processual dispõe extensamente sobre a competência dos órgãos jurisdicionais (art. 94 e segs. CPC).

Note-se, então, que o próprio art. 984 do Código de Processo Civil, embora confira plenos poderes de cognição ao magistrado, determina a remessa de certas questões às vias ordinárias. Eis a redação do dispositivo:

“Art. 984. O juiz decidirá todas as questões de direito e também as questões de fato, quando este se achar provado por documento, só remetendo para os meios ordinários as que demandarem alta indagação ou dependerem de outras provas.”

Embora sua redação seja confusa,¹⁷ seu sentido não é difícil de ser determinado. Assim é que, segundo Paulo Cezar Pinheiro Carneiro, deve ser extraído do dispositivo o mesmo significado do diploma processual anterior, entendendo-se a questão de alta indagação como aquela “que depende de dilação probatória ou que a lei, expressamente, em face de determinada condição, não permita que o juízo do inventário decida”.¹⁸

E é exatamente o que se passa. Embora a matéria não demande dilação probatória relevante, a lei, de forma expressa, determina a remessa de matérias desta natureza às vias próprias, pois as questões relativas às dívidas do espólio somente serão decididas pelo juiz se houver a concordância “de todas as partes sobre o pedido de pagamento feito ao credor” (art. 1.018 CPC). Caso contrário – ou seja, havendo discussão quanto à validade do título creditício apresentado –, deverá a matéria ser discutida em sede diversa da do juízo do inventário.¹⁹

Deste modo, havendo questionamento acerca da existência ou da validade de qualquer crédito contra o espólio – como é o caso da incidência

¹⁷ O art. 466 do Código de Processo Civil de 1939, embora trouxesse a mesma norma, tinha redação mais clara que a do dispositivo em comento. Confira-se: “art. 466. O juiz poderá decidir, no inventário, quaisquer questões de direito e de fato fundadas em prova documental inequívoca, remetendo para as vias ordinárias as que exigirem maior indagação”.

¹⁸ CARNEIRO, 2002, p.26.

¹⁹ *Idem*, p. 28.

da multa fiscal –, a própria lei exige maior cautela, devendo a divergência ser sanada fora do juízo sucessório.

Assim, o juiz natural para a resolução deste conflito é aquele que, segundo as leis de organização judiciária, estiver exercendo jurisdição na Vara de Fazenda Pública. Por se tratar de tributo estadual, não há, de fato, juízo privilegiado, como ocorre com a União Federal. As regras de competência são exatamente aquelas previstas na lei processual.

Portanto, no caso em tela, será competente o juízo fazendário do local onde esteja sediado o órgão responsável pela autuação. Em outras palavras, significa que será competente o juízo do lugar onde a autoridade fazendária exerça suas atribuições (art. 94 CPC).

2.2. Do Contraditório e da Ampla Defesa

Também a garantia do contraditório é reconhecida como corolário do devido processo legal, indicando uma dimensão dúplice: i) de um lado, pressupõe a ciência dos atos processuais; ii) de outro, garante a possibilidade de manifestação sobre os mesmos. Já a ampla defesa aponta para a possibilidade de influir na decisão judicial, inclusive com a defesa anterior ao ato decisório e suficiente dilação instrutória. Assim compreendidas, as referidas garantias se conjugam, formando um forte escudo contra arbitrariedade no exercício do poder.

Há, aqui, um pequeno detalhe. A plena realização do contraditório e da ampla defesa tem como pressuposto inafastável a citação válida (art. 214 CPC), embora aí não se esgotem. Justamente por sua inegável relevância, as normas processuais sobre citação devem ser rigorosamente observadas. Vejamos, agora, o teor das normas da lei processual mais relevantes à hipótese:

“Art. 215. Far-se-á a citação pessoalmente ao réu, ao seu representante legal ou ao procurador legalmente autorizado”.

“Art. 222. A citação será feita pelo correio, para qualquer comarca do País, exceto:

(...)

c) quando for ré pessoa de direito público;”

“Art. 224. Far-se-á a citação por meio de oficial de justiça nos casos ressaltados no art. 222, ou quando for frustrada a citação pelo correio.”

Da malha normativa podem ser extraídas as seguintes regras para a citação da Fazenda Pública Estadual: i) a citação deverá ser entregue ao procurador legalmente autorizado a recebê-la (art. 12, I CPC); ii) esta citação deve ser realizada pessoalmente, ou seja, através de entrega, pelo oficial de justiça, da contrafé do ato citatório em mãos deste mesmo procurador.

Por natural, compete à lei do próprio ente federado indicar a autoridade competente para receber o ato citatório. No Estado do Rio de Janeiro, isto foi feito pelo art. 6º, XXVII da lei complementar estadual nº 15/80, nos seguintes termos:

“Art. 6º. Compete ao Procurador-Geral do Estado, sem prejuízo de outras atribuições:

(...)

XXVII – receber as citações iniciais ou comunicações referentes a quaisquer ações ou processos ajuizados contra o Estado, ou nos quais deva intervir a Procuradoria-Geral do Estado;”

Assim, embora qualquer Procurador do Estado tenha poderes para representar o Estado do Rio de Janeiro em juízo (art. 12, I CPC), somente o Procurador-Geral tem atribuição funcional para receber citações de ações em que o mesmo seja réu (art. 6º, XXVII da Lei Complementar estadual nº 15/80).

É imperioso notar o seguinte: não avança a lei estadual, aqui, sobre matéria de direito processual, reservada à União (art. 22, I CF), limitando-se, ao revés, a dispor sobre a estrutura da Administração Pública, mas especificamente quanto à competência de seus órgãos e agentes.

Por todo o exposto, verifica-se que, ao decidir o incidente nos próprios autos do inventário, apenas notificando anteriormente o Procurador do Estado que já oficiava no feito, resta ofendida a garantia do contraditório e da ampla defesa, ante o vício do ato citatório, pressuposto mesmo do exercício destas garantias.

2.3. Da Inexistência de Conflito entre os Princípios da Efetividade da Tutela Jurisdicional e o Devido Processo Legal

Nem se argumente, aqui, que o princípio da celeridade processual, como desdobramento temporal da garantia de acesso ao Judiciário e da efetividade de sua tutela, autorizaria o magistrado a conhecer do incidente no procedimento do inventário.

Isto porque, analisando-se a Constituição da República como um sistema de normas destinadas a dar estrutura fundamental ao Estado, os princípios da inafastabilidade e da efetividade da jurisdição não podem se sobrepor a outros princípios constitucionais, como é o caso do devido princípio legal, do juiz natural, do contraditório e da ampla defesa, também cristalizados pelo constituinte originário como garantias fundamentais.

Na verdade, o choque entre estes princípios é apenas aparente, não estando autorizado o manejo da técnica denominada “ponderação de

interesses”.²⁰ De fato, sua utilização só se torna necessária quando, num determinado caso concreto, estiver caracterizada a colisão entre pelo menos dois princípios constitucionais incidentes.²¹ Portanto, antes de proceder à ponderação, deve o intérprete buscar a demarcação do campo normativo de cada princípio envolvido, para verificar se a hipótese está realmente compreendida no âmbito de tutela de mais de um deles.²²

Pelo contrário, ao se exigir o processamento do incidente em sede autônoma, não se está a negar a garantia de prestação jurisdicional. Apenas vincula-se esta prestação a determinadas regras processuais, estabelecidas em lei. Em nenhum momento, a garantia constitucional de acesso à jurisdição efetiva dispensa a observância do processo devido por lei.

Verifica-se, assim, que é o próprio texto constitucional que não protege esta forma de exercício do direito à prestação jurisdicional, pois ao enunciar um plexo de garantias, também arrola a do processo previsto em lei. Fica, portanto, excluída da esfera normativa do princípio da prestação jurisdicional efetiva aquela que não observe, também, o princípio do devido processo legal.

Ademais, ainda que se vislumbre, na hipótese, choque entre as aludidas garantias – o que se admite, aqui, apenas por amor à argumentação –, mister ressaltar que o legislador já realizou a ponderação necessária,²³ ao estabelecer que, *in casu*, a prestação jurisdicional deve ser efetivada através de processo autônomo. Não pode o Poder Judiciário ignorar esta ponderação, salvo se esta redundar, no caso concreto, em manifesta inconstitucionalidade.

Note-se, ainda, o seguinte: a remessa do incidente ao juízo fazendário não causa nenhum atraso relevante no processamento do inventário, inclusive porque pode o juízo sucessório reservar bens suficientes ao pagamento do imposto exigido no julgamento da partilha, extinguindo o feito.

Desta forma, o pronto julgamento do incidente fiscal não encontra, pois, fundamento na cláusula que assegura a prestação jurisdicional efetiva, sendo, por isso, prejudicial ao sistema constitucional como um todo.

2.4. Uma Nota Relevante: a Possibilidade de Oposição, pela Fazenda Pública, de um Direito Fundamental contra o Contribuinte

Nem se diga, ademais, que por se tratar de um direito

²⁰ Por esta técnica, pretende-se superar a antinomia entre princípios constitucionais. Verificada a colisão, devem ser impostas restrições recíprocas aos bens jurídicos protegidos por cada princípio, de modo que cada um só sofra as limitações indispensáveis à salvaguarda do outro. *In SARMENTO*, 1999, p. 197.

²¹ *Idem*, p. 99.

²² *Ibidem*, p. 100.

²³ Como bem anota Daniel Sarmiento, “a ponderação de interesses pode ser realizada pelo Poder Judiciário basicamente em duas hipóteses: (a) quando inexistir regra legislativa específica resolvendo determinado conflito entre princípios constitucionais surgido em um caso concreto; ou (b) quando a regra legislativa em questão tiver a sua constitucionalidade questionada, pela via incidental ou principal”. *Ibidem*, p. 113.

fundamental, não poderia a garantia do devido processo legal ser oposta pelo Estado contra o indivíduo, vez que seria de sua essência servir de limite apenas *contra* a atuação estatal.²⁴

Em primeiro lugar, diante da singularidade de um Estado de Direito – como, aliás, reveste-se o nosso –, o próprio Estado submete-se às normas jurídicas que edita. Isto é, uma vez estabelecidas as “regras do jogo”, não pode qualquer pessoa, seja natural ou jurídica – e aqui se inclui o Estado – ser excluída dos domínios da ordem jurídica.

Em segundo lugar, por um imperativo filosófico, aquela visão não pode sobreviver. Se, de fato, a origem histórica dos direitos fundamentais encontra fundamento na limitação do poder estatal frente ao indivíduo, nada justifica a manutenção acrítica deste postulado no Estado contemporâneo.

É que às coletividades humanas também são extensíveis estes direitos fundamentais, por constituírem as mesmas um prolongamento da própria personalidade individual. Deste modo, se até mesmo as pessoas jurídicas privadas, que, por serem uma projeção coletiva das diversas manifestações individuais, merecem a proteção dos direitos fundamentais, nada justifica, senão o apego à cartilha liberal, que ao Estado, manifestação máxima da coletividade humana, fique negada a proteção por tais direitos.

Outrossim, no mundo contemporâneo, a maior parte das violações aos direitos fundamentais não tem origem na atuação estatal, sendo, ao revés, derivadas da atuação de entes privados, que, em larga escala, somam mais poder do que os próprios Estados nacionais.²⁵ Por isso, é inegável que, por vezes, o próprio Estado, reconhecido como o agrupamento maior das coletividades humanas, irá necessitar de proteção contra a atuação predatória destes agentes privados.

Isto, porém, não exclui o óbvio: não são todos os direitos fundamentais que podem ser invocados pelo Estado contra os indivíduos. Apenas os direitos fundamentais instrumentais e aqueles materiais que não decorram da singularidade humana²⁶ é que podem ser opostos pelo Estado em suas relações com os indivíduos.

²⁴ Exemplo deste posicionamento é o acórdão da 1ª Turma do STF no RE nº 177.888/RS, em que foi relator o Min. Moreira Alves. Eis um trecho da sua ementa: “É de acrescentar-se, apenas, no tocante à alegação de ofensa ao artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal, que, se a lei estadual em causa determinou sua aplicação a período anterior à sua vigência, a fim de restabelecer pensões que haviam sido extintas, não pode o órgão da Administração Pública pretender não aplicá-la sob tal alegação, porquanto, integrando ele o Estado, não tem ele direito a uma garantia fundamental que é oponível ao Estado, e não (...) a ele outorgada”. Apud, BAPTISTA, In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 53, p. 64.

²⁵ Não é por menos que, dentre as 100 maiores economias do mundo contemporâneo, 51 são pertencentes a entes privados. Estes dados são citados de memória, sem acesso à fonte.

²⁶ Assim é que, por exemplo, alguns direitos da personalidade (como, e.g., a integridade moral) são reconhecidos apenas à pessoa humana, servindo, exclusivamente, como limitação da atuação estatal. TEPEDINO, 2001, p. 23 e seguintes.

3. Da Improcedência do Pedido de Afastamento da Multa Fiscal

Enquanto no Capítulo anterior buscou-se demonstrar que o juízo sucessório é incompetente para conhecer do referido incidente, será demonstrado porque, no mérito, não merece o mesmo prosperar. Para tanto, cada um dos argumentos comumente trazidos como fundamento daquelas decisões judiciais será individualmente contestado.

3.1. Correto Alcance do Art. 1.013 do Código de Processo Civil

Alega-se, como primeiro fundamento para a não incidência da multa fiscal, o comando contido no art. 1.013 do Código do Processo Civil, por força do qual somente após o cálculo seria o imposto exigível.

Note-se aqui, todavia, por demais relevante, que o aludido dispositivo, em momento algum, determina que o imposto de transmissão *causa mortis* (ITD) será pago apenas após o julgamento do cálculo. Confira-se, à guisa de ilustração, sua dicção:

“Art. 1.013. Feito o cálculo, sobre ele serão ouvidas todas as partes no prazo comum de 5 (cinco) dias, que correrá em cartório e, em seguida, a Fazenda Pública.

(...)

§ 2.º Cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do imposto.”

A redação do dispositivo é singela e não comporta maiores comentários: ouvidas as partes – bem como os demais interessados – sobre o cálculo, o juiz irá proferir decisão homologatória do mesmo.

Ora! Admitir que o presente dispositivo estipule momento ou prazo para pagamento do imposto de transmissão *causa mortis* equivale a dar interpretação que transborda os limites da hermenêutica, configurando inovação normativa vedada em sede jurisdicional (art. 5º, II CF).

Observe-se, ainda – caso, na hipótese, seja possível extrair do teor do dispositivo estipulação de prazo para pagamento –, que as referidas decisões que vêm negando aplicação à lei tributária estadual, imperativa por excelência e natureza, limitam-se, em sua fundamentação, a dizer genericamente que a lei estadual não pode dispor de modo diverso de uma lei federal.

Nada mais equivocado. Desnecessário, nesse ponto, frisar que a admissão de hierarquia entre as legislações federal e estadual configura, no mínimo, uma impropriedade técnica. Se a grande característica do federalismo – e esta forma de Estado foi consagrada pelo constituinte de 1988 – consiste, justamente, na previsão de níveis distintos (e autônomos) de poder, não se pode permitir a interferência na atuação recíproca dos mesmos, salvo se houver expressa ressalva constitucional.

Com efeito, a autonomia, no seu aspecto primordial, que a etimologia do termo naturalmente indica – autonomia, do grego *autos* (próprio) + *nomos* (norma), significa edição de normas próprias –, corresponde, no caso dos Estados-membros, à capacidade de instituírem suas próprias Constituições e leis.²⁷

A subordinação das leis estaduais dá-se perante a própria Constituição da República, não havendo, portanto, nenhum enlace fundamental entre estas e as leis editadas pela União Federal. Na hipótese de colisão, o vício será de inconstitucionalidade, pois uma delas avançou sobre o terreno material reservado à outra.

Além disso, compete ao próprio Estado-membro, por força de expressa determinação constitucional (art. 155, I CF), instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* através de legislação específica, não havendo, portanto, qualquer restrição constitucional quanto à sua competência legislativa em matéria de obrigação tributária acessória. Neste caso, as referidas decisões teriam como fundamento legal dispositivo não recepcionado pela Lei Maior, já que o art. 1.013 do Código de Processo Civil avançaria sobre matéria reservada à lei estadual.

Mas não é este o caso. O dispositivo em análise limita-se a regular matéria de natureza processual, determinando o rito a ser seguido. Restringindo-se a normatizar o procedimento de inventário, o Código de Processo Civil ateu-se aos seus limites, pois que cabe justamente à lei federal dispor sobre direito processual (art. 22, I CF). Interpretando-se o dispositivo de forma correta, fica afastada qualquer possibilidade de afronta à Constituição da República.²⁸

Por fim, não invocam as referidas decisões, sequer, quaisquer dos critérios clássicos para resolução de conflitos normativos. Dessa forma, cumpre assinalar que a legislação estadual guarda total compatibilidade com o ordenamento jurídico, senão vejamos: i) pelo critério cronológico, não há como negar sua validade, pois a norma encontra-se em pleno vigor; ii) pelo critério da especialidade, tal ato normativo encontra-se, justamente, na condição de norma especial para com todo o ordenamento jurídico-tributário; e iii) pelo critério hierárquico, não há como lhe negar aplicação, por isto que não guarda antinomia aos preceitos da Constituição, haja vista que, ao revés, culmina por consagrar os princípios nela contidos.

²⁷ ALMEIDA, 2000, p. 29.

²⁸ Note-se, aqui, que a própria técnica da interpretação conforme a Constituição aponta para este resultado. A essência do princípio consiste, justamente, em ensejar, por via de interpretação extensiva ou restritiva – conforme o caso – uma alternativa legítima para a aplicação de uma norma que se apresenta ao julgador. Deste modo, deve-se escolher uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o texto possa admitir.

3.2. Inaplicabilidade do Enunciado n° 114 do STF

Outro argumento arrolado para o afastamento da multa fiscal seria o da adequação típica do Enunciado n° 114 do egrégio Supremo Tribunal Federal à espécie. Confira-se sua redação:

“O Imposto de Transmissão Causa Mortis não é exigível antes da homologação do cálculo.”

Em que pese sua literalidade, deve o jurista ir até suas fontes remotas e buscar as decisões que lhe serviram de base. Somente dentro de seu contexto histórico-normativo poderá ser identificada suposta imperatividade.

Pois bem. O precedente que deu origem ao aludido Enunciado n° 114 foi o Recurso Extraordinário n° 21.674/BA, julgado pelo Plenário do STF em 04 de dezembro de 1961 e relatado pelo então Min. Pedro Chaves.²⁹ O acórdão foi assim ementado:

“Imposto de transmissão causa mortis. Multa moratória indevida. Observância do art. 500 do Código de Processo Civil que prevalece sobre a lei local.”³⁰

Vê-se, aqui, o seguinte: o acórdão, para chegar à conclusão de que o imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes do seu cálculo judicial, partiu do pressuposto de que o art. 500 do Código de Processo Civil sobrepõe-se à lei dos Estados e, em caso de conflito, deveria o mesmo prevalecer. Todavia, dois fatores merecem ser ressaltados: i) o dispositivo legal apontado refere-se ao Código Processual de 1939, e não ao atual Código de Processo Civil; e ii) a decisão deu-se sob a égide da Constituição de 1946.

De fato, a lei processual civil revogada dispunha no sentido de que somente após o cálculo deveria ser pago o imposto. Esta era sua redação:

“Art. 500. Ouvidos os interessados no prazo comum de cinco dias, e o representante da Fazenda Pública no prazo de quarenta e oito horas, o juiz julgará por sentença a liquidação e mandará expedir guias para o pagamento do imposto cinco dias após a intimação da sentença às partes.

Vencido o prazo sem que as partes, ou o representante da Fazenda Pública, tenham impugnado o cálculo, este será havido como aprovado.”

²⁹ Já a publicação do Enunciado somente se deu em 16 de dezembro de 1963, ou seja, mais de 2 (dois) anos depois do julgamento que lhe deu origem.

³⁰ Fonte: www.stf.gov.br

Não obstante, parece que a lei processual invadira, já naquela época, matéria reservada aos Estados-membros. Isto porque, a Constituição de 1946 já adotava o sistema federativo³¹ e a competência legislativa em matéria de imposto de transmissão *causa mortis* era a estes conferida. Vejamos, agora, os dispositivos mais relevantes do sistema constitucional vigente na época do *decisum*:

"Art. 5º. Compete à União: (...) XV – legislar sobre: (...) a) direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, aeronáutico e do trabalho;"

"Art. 65. Compete, ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República: (...) II – votar os tributos próprios da União e regular a arrecadação e a distribuição de suas rendas;"

"Art. 19. Compete aos Estados decretar imposto sobre: (...) II – transmissão de propriedade causa mortis;"

"Art. 18. Cada Estado se regerá pela sua Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º. Aos Estados se reservam todos os poderes que, implícita ou explicitamente, não lhes sejam vedados por esta Constituição;"

Verifica-se, pois, pelo menos no que diz respeito à matéria sob análise, que a malha normativa constitucional não era muito diferente da instaurada pelo constituinte de 1988. De um lado, competia à União Federal legislar sobre direito processual (art. 5º, XV CF/46 – art. 22, I CF/88) e instituir seus impostos (art. 65, II CF/46 – art. 153, I a VII³² c/c art. 48, caput³³ CF/88). De outro, competia aos Estados-membros instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* (art. 19, II CF/46 – art. 155, I³⁴ CF/88) e exercer todas as competências que não lhe fossem vedadas pela Constituição da República (art. 18, § 1º CF/46 – art. 25, § 1º³⁵ CF/88).

³¹ Eis, inclusive, a redação do art. 1º da Constituição de 1946, *in verbis*: "art. 1º. Os Estados Unidos do Brasil mantêm, sob o regime representativo, a Federação e a República."

³² "Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar."

³³ "Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República (...), dispor sobre todas as matérias de competência da União (...)."

³⁴ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;"

³⁵ "Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. § 1º. São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição;"

Vê-se, portanto, que em ambos os sistemas constitucionais era reconhecido o regime federativo e disto decorre a necessária autonomia dos entes que compõem a Federação. Deste modo, somente a própria Constituição da República poderia prever, de forma taxativa e com interpretação restritiva, hipóteses de interferência na atuação de um ente por outro.

Nota-se, no entanto, que, além de não consagrarem estas interferências, tanto no regime constitucional da Nova República quanto no sistema da Constituição de 1988 reservou-se aos Estados a competência para instituição do imposto de transmissão *causa mortis*. Consagrou-se, ainda, a sua capacidade para o exercício de todas as competências que não sejam vedadas de forma explícita ou implícita pelo texto constitucional.

Pelo exposto, pode concluir-se que: i) compete aos Estados instituir o imposto de transmissão *causa mortis*; ii) não há, em quaisquer dos sistemas, previsão de competência legislativa da União Federal para legislar sobre esta matéria. Ademais, conjugando-se a expressa competência atribuída aos Estados-membros (art. 19, II CF/46 – art. 155, I CF/88) com a sua competência remanescente (art. 18, § 1º CF/46 – art. 25, § 1º CF/88), resta claro que a União Federal, ao dispor, no exercício de sua atuação legislativa reservada, sobre o procedimento do inventário (art. 5º, XV CF/46 – art. 22, I CF/88), invadiu competência legislativa dos Estados, pois dispôs sobre tributo não subordinado à sua atuação normativa.

Deste modo, apesar de sua inegável autoridade – pois foi emitido pela mais alta Corte do País –, verifica-se que, além de incompatível com o ordenamento constitucional vigente quando de sua edição, o referido Enunciado nº 114 não foi recepcionado pela ordem jurídica instaurada pela Constituição de 1988.

E nem se diga, aqui, que por ter sido proferido pelo Supremo Tribunal Federal, que tem a missão precípua de interpretar a Constituição, seria o mesmo válido a ponto de tornar obrigatória sua aplicação. Decisão judicial – seja ela de qualquer Tribunal – critica-se sim (!), não podendo o jurista, apesar de guardar o natural respeito às mesmas, curvar-se de forma ingênua ou descompromissada a uma orientação distorcida do texto constitucional.

E mais! Se o argumento de autoridade era válido sob o manto da Constituição de 1946, isto não leva à imediata conclusão de que o Enunciado nº 114 do STF seria aplicável também no regime constitucional vigente. Isto porque, com o advento de uma nova Constituição todas as normas com ela incompatíveis perdem seu fundamento de validade e, por conseguinte, não são recepcionadas.³⁶ Deste modo, embora na história constitucional brasileira um Enunciado nunca tenha tido a força cogente própria das leis, nada impede a utilização desta lógica para a análise da suposta permanência do Enunciado nº 114 do STF no ordenamento jurídico vigente.

³⁶ KELSEN, 1999, p. 290.

Outrossim, por serem informadas por novos princípios constitucionais, todas as normas jurídicas que permanecem no sistema devem ser reinterpretadas. Em consequência, toda a jurisprudência forjada sob os regimes anteriores deve ser revista, não podendo ser a mesma aplicada acriticamente.³⁷ Deve-se, pois, como bem anota Luis Roberto Barroso:

“(...) rejeitar uma das patologias crônicas da hermenêutica constitucional brasileira, que é a interpretação retrospectiva, pela qual se procura interpretar o texto novo de maneira a que ele não inove nada, mas, ao revés, fique tão parecido quanto possível com o antigo”.³⁸

Em sendo assim, o referido Enunciado, apesar de ter redação inequívoca, não é capaz de subverter toda a ordem constitucional. Sua aplicação, se duvidosa mesmo no regime constitucional da Nova República, não pode ser realizada sob a autoridade da Constituição de 1988, por ser com esta incompatível.

3.3. Inexistência de Enriquecimento sem Causa

Diz-se, ainda, que a lentidão da máquina estatal é a causa direta do não cumprimento do dever tributário pelo contribuinte. Deste modo, por ter dado causa a demora, o Estado beneficiar-se-ia de enriquecimento sem causa justa, caso fosse paga a multa fiscal.

Nada mais equivocado. De fato, não é possível vender os olhos diante da praxe judiciária e negar que a tramitação dos feitos de inventários – como de quaisquer outros processos judiciais – é por demais lenta. São na verdade raros os casos em que menos de 180 (cento e oitenta) dias medeiam a avaliação e o cálculo do imposto.

Não obstante, a lentidão do processamento do inventário não é motivo que justifique o afastamento da multa fiscal em comento. Para entender o porquê, mister conferir, novamente, a letra da legislação estadual (Lei nº 1.4274/89):

“Art. 18. O imposto [ITD] será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:

I – na transmissão causa mortis dentro de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da avaliação, facultado o depósito;”

³⁷ BARROSO, 998, p. 67.

³⁸ *Idem*, p. 67.

Com efeito, a lei tributária estadual possibilita ao contribuinte proceder ao depósito para ilidir a aplicação da multa, em caso de verificar-se a impossibilidade de efetuar-se tempestivamente o recolhimento do imposto. À guisa de ilustração, confira-se também a dicção do art. 178 do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro (Decreto-lei estadual nº 05/75), *in verbis*:

“Art. 178 – Se dentro do prazo fixado para o pagamento o contribuinte depositar nos cofres da pessoa jurídica de direito público, à qual devesse efetuar o pagamento, a importância que julgar devida, o crédito fiscal não ficará sujeito à atualização de seu valor, nem sobre ele serão devidas multas ou qualquer acréscimo, até o limite da importância depositada.”

Pois bem. O próprio legislador previu no dispositivo analisado a possibilidade do chamado depósito elisivo, regulado pelo art. 151, II do Código Tributário Nacional, com base no qual o contribuinte, com o fito de se resguardar da incidência de eventuais penalidades, pode efetuar o pagamento do tributo devido. Em que pese o argumento da lentidão da máquina estatal, insta constatar que, com o pagamento fora do prazo legal, há inegável inércia por parte do próprio contribuinte, pois este não cumpre com a obrigação tributária no prazo legal, podendo fazê-lo.

Não se trata, como visto, de enriquecimento sem causa por parte do Estado. A lei impõe uma penalidade, mas arma o contribuinte com instrumentos capazes de evitar sua incidência nos casos em que esta não se dê por ato próprio. Se não age, requerendo mais tarde a exclusão da multa pelo juízo, pode-se concluir, indubitavelmente, que o deferimento deste pedido acarreta lesões ao erário, enriquecendo sem causa, na verdade, o contribuinte inadimplente.

Há, aqui, de ser feita distinção entre a obrigação e o crédito tributário. A obrigação tributária (art. 113 CTN) é um primeiro momento na relação jurídica. Existente *in abstracto* na lei, nasce no momento do fato gerador, estando o contribuinte compelido, desde já, ao recolhimento dos valores devidos ao erário. Já o crédito tributário (art. 139 CTN), que caracteriza um segundo momento na relação fiscal, consiste na formalização da relação jurídica tributária através do lançamento, possibilitando ao Fisco, como sujeito ativo, exigir judicialmente do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, o cumprimento da obrigação tributária principal da qual decorre.

Noutras palavras: a obrigação tributária nasce no momento da ocorrência do fato gerador, tendo o contribuinte, desde então, o dever jurídico de pagar o tributo, enquanto o crédito tributário consiste na formalização da relação jurídico-tributária, possibilitando o Fisco exigir do contribuinte, através de execução judicial, o cumprimento da obrigação tributária que ainda não tenha sido espontaneamente satisfeita.

Após a avaliação judicial, o último elemento faltante para a configuração do fato gerador passa a ser conhecida: a base de cálculo. Até então, já se sabe a alíquota (4% – quatro por cento –, segundo a legislação estadual), o contribuinte (espólio) e o sujeito ativo (Estado do Rio de Janeiro). Em outros termos: o conhecimento do valor a pagar – ou a depositar – decorre de mero cálculo aritmético, haja vista que o imposto em tela possui sua alíquota definidas objetivamente na lei estadual. Daí é que, uma vez feita a avaliação do acervo hereditário, basta que se aplique a alíquota (4%) para que se obtenha, com absoluta segurança, o valor devido ao erário.

Note-se, outrossim, que a falta do cálculo judicial do imposto, previsto pela legislação processual (art. 1.103 CPC), não pode figurar como condição obstativa à fixação de prazo de pagamento do tributo pela legislação estadual, sob pena de o direito federal invadir competência impositiva dos Estados-membros.

Assim é que a lei estadual, em sua escoreita atribuição constitucional, fixa o prazo para o recolhimento do tributo, tendo como termo *a quo* a data do conhecimento do último elemento necessário ao integrar conhecimento do fato gerador. Se o contribuinte não efetiva o pagamento no prazo determinado, não pode invocar enriquecimento sem causa por parte do Estado, pois há totais condições fáticas e jurídicas de cumprimento de sua obrigação.

Uma última questão correlata deve ser aqui analisada. É que alguns julgados, estribando-se na literalidade do preceito legal (art. 18, I da lei estadual nº 1.427/89), interpretam a expressão “facultado o depósito” como sendo uma faculdade jurídica atribuída por lei ao contribuinte. Assim, não poderia ser o mesmo penalizado com a imposição da multa fiscal por não ter exercido esta “faculdade”.

Na verdade, a “faculdade” constante no aludido dispositivo refere-se à escolha dada ao contribuinte de, uma vez sendo conhecida a base de cálculo do imposto – o que se dá com a avaliação –, e, atentando-se que eventuais situações de fato podem impedi-lo de, tempestivamente, adimplir com a sua obrigação tributária, efetuar o depósito para ilidir a aplicação da multa, ou, se preferir (e aqui reside a escolha), a tal penalidade se sujeitar.

Não há, portanto, qualquer “faculdade jurídica”. O que há é um dever – mais propriamente, um *onus* –, de se observar o prazo para o pagamento do imposto de transmissão *causa mortis* devido ou de se submeter à imposição de multa pelo atraso, já que o contribuinte não optou por afastá-la mediante o adiantamento da quantia através de simples depósito.

Neste contexto, verifica-se que uma simplória e falaciosa interpretação literal do dispositivo é incapaz de revelar seu verdadeiro alcance.

3.4. Imprópria Utilização de Institutos do Direito Civil

Demonstra-se, também, incabível a utilização de institutos do Direito Civil. Destarte, inexistente a relação de coordenação, típica das relações

privadas, sendo impróprio invocar-se a *mora creditoris* em favor do devedor. Se o contribuinte sentir-se lesado com a atuação do ente estadual, o ordenamento oferece-lhe inúmeros instrumentos para que veja seus interesses protegidos, tais como o mandado de segurança por omissão, a ação de indenização etc., não podendo se valer, ainda, da noção de culpa – elemento subjetivo – para escapar da incidência da lei fiscal.

Nesse particular, confira-se a lição do saudoso Hely Lopes Meirelles, *in verbis*:

“(…) multa administrativa é toda imposição pecuniária a que se sujeita o administrado a título de compensação do dano presumido na infração. Nesta categoria de atos punitivos entram, além das multas administrativas propriamente ditas, as multas fiscais, que são modalidades específicas do Direito Tributário. (...) A multa administrativa é de natureza objetiva e se torna devida independentemente da ocorrência de culpa ou dolo do infrator.”³⁹

Averbe-se, todavia, que a natureza objetiva do ilícito tributário não é uma mera construção doutrinária. Trata-se, antes, de expressa prescrição legal (art. 136 CTN), senão vejamos:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.”

Destarte, esta responsabilidade é de natureza objetiva porque independe de dolo ou culpa por parte do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), ou da intenção de prejudicar a Fazenda Pública ou de ter essa sofrido prejuízos pela infringência da legislação tributária. Basta, portanto, a prática do ato violador da legislação tributária para que reste configurada a responsabilidade por parte do sujeito passivo.⁴⁰

Há, porém, quem negue esta natureza objetiva ao ilícito tributário. Segundo Luciano Amaro:

“(…) o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independe de culpa. Ele diz que independe da intenção. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção. (...) O Código

³⁹ MEIRELES, 1996, p. 174.

⁴⁰ ROSA JÚNIOR, 2001, p. 534.

não está aqui dizendo que todos devem ser punidos independentemente de culpa”.⁴¹

Somar-se-ia, aqui, para os defensores da subjetividade do ilícito fiscal, a redação do art. 112, II e III do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;”

Não parece, no entanto, que seja assim por 3 (três) razões. Em primeiro lugar, para chegar à conclusão de que o ilícito tributário tem natureza objetiva, não pode o art. 136 do Código Tributário Nacional ser interpretado isoladamente. Sua interpretação deve ser realizada em conjunto com o art. 137, II e III do mesmo Diploma Legal. Esta é a sua redação:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

(...)

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico;”

Vale dizer: em ambos os casos, permite-se, simplesmente, que a lei que prevê a obrigação tributária vincule a infração ao elemento subjetivo, em nítida exceção ao art. 136 do Código Tributário Nacional. E isto é óbvio. De fato, como veremos logo abaixo, se o dispositivo busca atribuir uma responsabilidade *pessoal* do sujeito passivo, deve realmente buscar no elemento anímico o seu fundamento.

Em segundo lugar, a lei a que se refere este dispositivo é aquela que define, em espécie, o ilícito tributário, e não aquela que dispõe genericamente sobre a estrutura da infração. No caso analisado, este dispositivo estaria dirigido ao art. 20, I da Lei estadual nº 1.427/89, e não ao art. 136 do Código Tributário Nacional, que não define, por si só, qualquer infração.

Por fim, impõe-se discorrer sobre o fenômeno global da ilicitude e, após, distinguir o ilícito administrativo-tributário do ilícito penal.

⁴¹ *Apud*, PAULSEN, 2002, p. 677.

Como bem leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

“(…) no mundo jurídico, as obrigações são contraídas ou impostas (deveres autônomos e heterônomos) para serem cumpridas. O descumprimento dos deveres – sua inadimplência – caracteriza (…) o fenômeno jurídico do ilícito na sua expressão mais lata.”⁴²

E continua adiante:

“(…) todo e qualquer ilícito deve ser sancionado, vale dizer, punido. A sanção é o instrumento desse desiderato”.⁴³

Embora o ilícito penal apresente, excepcionalmente, algumas figuras delituais estritamente objetivas, em que a pesquisa do elemento subjetivo é dispensável, a regra é a de que o *tipo* contém 2 (dois) elementos: i) o *objetivo* (a descrição da conduta delituosa em si); e ii) o *subjetivo* (a vontade delituosa do agente). Assim, levando-se em conta a vontade do agente, os delitos são *dolosos* ou *culposos*.⁴⁴

Ao contrário do que se passa com o ilícito penal, o ilícito tributário é, em princípio, objetivo. Não faz sentido, por exemplo, indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou por culpa (negligência, imperícia ou imprudência). Há, aqui, 3 (três) objeções à análise do elemento subjetivo. A uma, a subjetivação do ilícito fiscal levaria, inexoravelmente, por uma questão de coerência teórica, até a intransmissibilidade das multas que o punem, o que certamente daria lugar a inúmeras fraudes. A duas, seria impossível apenar as pessoas jurídicas, porquanto estas não possuem vontade, senão que são representadas por seus órgãos.⁴⁵ A três, restaria extremamente comprometida a arrecadação se, a todo momento, pudesse o contribuinte alegar que não houve culpa no não-recolhimento do tributo.

Tendo em vista estas razões, conclui-se que se há algum instituto do Direito Civil que possa servir de referencial em matéria de ilícito tributário, não é o elemento subjetivo (culpabilidade), mas sim o que se vem denominando responsabilidade objetiva, em que a investigação do tipo subjetivo é simplesmente dispensada.

Averbe-se, finalmente, para demonstrar a fragilidade do argumento, que, ainda que se admita a utilização, *in casu*, de institutos do

⁴² COELHO, 1999, p. 635.

⁴³ *Idem*, p. 635.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 633.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 634.

Direito Civil – o que ora se admite por exclusivo amor ao debate –, que até mesmo nas relações privadas, o devedor exigido em prestação maior que a efetivamente devida, deve proceder ao depósito judicial para não incidir em mora (art. 335, I e II do Novo Código Civil).

3.5. Inaplicabilidade do Código de Defesa do Consumidor

Demonstra-se, também, incabível a utilização de argumentos metajurídicos como o “da estabilidade econômico-financeira do País, baixos índices de inflação, esforço das autoridades para baixar a taxa de juros”, uma vez que se trata de matéria de natureza tributária – estritamente vinculada à legalidade –, resultante do Poder de Império do Estado, e que só pode ser afastada mediante específica prescrição legal.

Como já foi esclarecido oportunamente (item 3.4.), inexistente a relação de coordenação, típica das relações privadas, sendo inservível a analogia à relação jurídica de consumo, no que tange a tentativa de aplicação de juros de 2% (dois por cento), ao invés da multa de 50% (cinquenta por cento), por terem ambas as penalidades naturezas absolutamente distintas.

Isto porque, os juros têm natureza civil, eminentemente *compensatória*, enquanto a multa em questão tem natureza administrativa, de caráter *penal* “*latu sensu*”. De fato, a multa não se justifica na medida em que procura indenizar o Fisco pela privação do valor do tributo ou por eventuais danos sofridos. Sua finalidade é, tão-somente, compelir o sujeito passivo da relação jurídico-tributária a cumprir sua obrigação.

Há, aqui, por imperativo acadêmico, de ser feita distinção entre coerção e coação. Coerção é o poder de sancionar, e coação, o produto do seu exercício. É pela coação que o Direito se faz efetivo. Antes, pela possibilidade de sua aplicação, e depois pela sua real efetivação. Toda sanção tem, assim, um duplo fundamento: i) de um lado, porque a ordem jurídica foi rompida em alguma parte (efeito repressivo); e ii) de outro, para que não mais seja a mesma rompida (efeito preventivo).⁴⁶ No caso em tela, resta inegável que a multa imposta pelo não recolhimento tempestivo do tributo assume ambas as funções, e não um cunho ressarcitório.

3.6. Inexistência de Afronta à Garantia do Acesso à Jurisdição

Restando evidente o fato de que a relação jurídica em tela possui natureza tributária, as decisões referidas culminam por dar alcance inapropriado ao art. 5º, LXXIV da Constituição da República.

Vejamos, embora sem trato específico, o inestimável comentário de Pontes de Miranda sobre o aludido dispositivo, *in verbis*:

⁴⁶ *Ibidem*, p. 635.

“(…) assistência Judiciária e benefício da justiça gratuita não são a mesma coisa. O benefício da justiça gratuita é direito à dispensa provisória de despesas, exercível em relação jurídica processual, perante o juiz que promete a prestação jurisdicional. A Assistência Judiciária é organização estatal, ou paraestatal, que tem por fim, ao lado da dispensa provisória das despesas, a indicação de advogado. É instituto de direito administrativo.”⁴⁷

De fato, o dispositivo tem duas dimensões. O benefício de gratuidade de Justiça tem por finalidade garantir que o hipossuficiente tenha acesso à prestação jurisdicional sem o prévio recolhimento de *taxa judiciária*, pois caso fosse a mesma exigível de plano, haveria inegável inibição da busca pelo aparato judiciário. Diz respeito, portanto, ao *momento processual* em que se dará tal recolhimento, não buscando propriamente consagrar uma imunidade de tributação. Tanto é assim que, segundo melhor doutrina, deverá o hipossuficiente, caso seja sucumbente em processo judicial, pagar os valores correspondentes à taxa judiciária após o trânsito em julgado da sentença.

Já a assistência judiciária é instituto de direito administrativo. Visa, em essência, garantir aos hipossuficientes a atuação de agentes administrativos em sua defesa judicial e extrajudicial, sem que lhe seja necessário desembolsar uma remuneração específica. É mesmo inegável que a simples garantia de prestação jurisdicional, sem o devido assessoramento, restaria por vulnerar a necessária isonomia, princípio material informativo do Estado brasileiro.

Contudo, o princípio invocado não alcança as situações jurídicas regidas pelo *direito tributário*. E é justamente esta espécie de relação jurídica que há entre os sujeitos que litigam em tais casos estudados. De um lado, encontra-se o Estado, sujeito ativo legitimado constitucionalmente para impor e exigir o tributo de transmissão *inter vivos*, com todos os seus acréscimos. De outro, o sujeito passivo, no caso contribuinte, pessoa a quem recai o dever de pagar o tributo e seus respectivos adicionais.⁴⁸

Revela-se, pois, inadmissível a tese de inconstitucionalidade enfocada, uma vez que tem como *sede materiae* de sua fundamentação o art. 5º, LXXIV da Constituição da República.

⁴⁷ *Apud*, BASTOS, 1999, p. 376.

⁴⁸ As únicas normas constitucionais que poderiam ser invocadas, em tese, na hipótese são aquelas referentes à capacidade contributiva e às isenções fiscais. Mas, evidentemente, não se aplicam, pois: i) quanto à capacidade contributiva, a multa fiscal não tem natureza arrecada-tória, e sim punitiva; ii) quanto às isenções, estas realizam através dos institutos de exclusão do crédito tributário, sendo, portanto, posteriores ao fato gerador da obrigação tributária principal ou acessória e submetida à reserva legal. A este último ponto retornaremos adiante (item 3.7.).

3.7. Da Reserva de Lei à Anistia Tributária

Como se não fosse o bastante, as decisões criticadas pelo presente estudo culminam por conceder, de modo impróprio – leia-se, inconstitucional –, uma verdadeira anistia tributária.

Tecnicamente, a anistia consiste, justamente, no “perdão” da penalidade fiscal imposta ao contribuinte. Pela anistia, extingue-se a punibilidade⁴⁹ do sujeito passivo, infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Incide, pois, sobre a infração, excluindo o crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias.⁵⁰

É exatamente isto que vem ocorrendo. Isto porque, estas decisões judiciais, ao afastarem a incidência das penalidades tributárias, equivalem estruturalmente à anistia. Há, no entanto, um óbice: o afastamento destes valores é submetido ao princípio da reserva legal, por força do art. 150, § 6º da Constituição da República.⁵¹ Vejamos sua redação:

“Art. 150. (...).

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, (...).”

Embora a finalidade imediata do dispositivo seja impedir certas improvisações e oportunismos por meio dos quais, subrepticamente, certos grupos parlamentares costumavam introduzir favores em leis estranhas à matéria tributária, aprovadas pelo silêncio ou desconhecimento da maioria – prática esta rotineira em passado recente –, não se pode negar que a concessão de anistia pelo Poder Judiciário também esteja vedada por esta cláusula constitucional.

Assim é que somente a lei em sentido formal pode estabelecer as hipóteses de exclusão de crédito tributário – o que inclui, por definição, a anistia tributária –, devendo tal norma, ademais, emanar do ente político que tiver competência para instituir o tributo pertinente. Outrossim, exige-se que esta lei seja também específica, ou seja, deve fazer referência expressa aos casos que vai abranger.⁵²

Dando maior densidade à diretiva constitucional – e isto dentro de sua regular esfera de atuação, por força do disposto no art. 146, III,

⁴⁹ CARRAZZA, 2001, p. 748.

⁵⁰ MACHADO, 1995, p. 156.

⁵¹ Cf., tb., STF, ADIn 155-SC, rel. Min. Octavio Gallotti.

⁵² ROSA JÚNIOR, 1998, p. 630.

“b” da Constituição da República –, os arts. 181 e 182 do Código Tributário Nacional dispõem, respectivamente, sobre o alcance da anistia e das formalidades necessárias à sua efetivação. Eis suas redações:

“Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I – em caráter geral;

II – limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidade pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.”

Firmam-se, ali, as seguintes diretivas: i) em regra, a anistia deve ser concedida de modo uniforme a todos aqueles que tenham sofrido a mesma penalidade; ii) excepcionalmente, por razões de interesse público – razões estas taxativamente enumeradas pelo inciso II –, poderá a mesma abranger apenas um pequeno grupo no universo dos infratores.

Ainda neste último caso, não perderá a norma concessiva sua generalidade, pois não se permite a identificação da pessoa do contribuinte, mas, apenas, a delimitação objetiva de uma determinada situação jurídica, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia (art. 5º, caput CF). Somente a análise de sua adequação típica a cada caso concreto é que deve ser analisada pela autoridade administrativa, e não o alcance da anistia (art. 182 CTN).

Verifica-se, então, que o magistrado ao declarar, através de pronunciamento tipicamente jurisdicional, o afastamento da multa tributária culmina por violar, e não consagrar, comandos expressos da Constituição da República, a saber: i) a reserva de lei para a concessão de anistia tributária; ii) o princípio da igualdade, que determina que todos os contribuintes que se encontrem numa determinada situação jurídica sejam tratados da mesma forma.

Conclusões

As idéias desenvolvidas ao longo da exposição podem, em apertada síntese, ser compendiadas em proposições objetivas, relativamente a cada uma de suas partes.

1. O imposto de transmissão *causa mortis*, de competência estadual, tem como fato gerador a transmissão de bens e direitos, e não o óbito ou o simples fato da propriedade.
2. Ao lado de sua função jurisdicional típica, o Poder Judiciário exerce outras de conteúdo tipicamente administrativo. É o caso da denominada jurisdição voluntária, em que, por não ter cunho substitutivo, o “processo” atua como mera integração do negócio jurídico celebrado pelos interessados.
3. O juízo sucessório não tem competência para decidir sobre o pedido de afastamento de multa fiscal, uma vez que a própria lei processual é expressa (art. 984 c/c art. 1.018 do CPC), devendo a questão ser remetida ao juízo fazendário. Em conseqüência, a decisão judicial neste sentido culmina por violar a garantia do devido processo legal – e seus desdobramentos (juiz natural, contraditório e ampla defesa) –, também extensível ao Estado.
4. No mérito, o juízo fazendário não encontra fundamento no art. 1.013 do Código de Processo Civil para o afastamento da multa fiscal. É que, além de não ser possível extrair do seu teor interpretação capaz de justificar o afastamento, haveria manifesta inconstitucionalidade da norma processual se pretendesse invadir competência reservada aos Estados-membros em matéria tributária.
5. O Enunciado nº 114 do STF, apesar de se adequar à hipótese, merece 2 (duas) críticas: i) a uma, já padecia de inconstitucionalidade na época mesmo de sua edição, por ofensa ao princípio federativo; ii) ademais, ainda que válida naquele sistema – o que se admite apenas por conveniência argumentativa –, não é capaz de subverter a ordem constitucional instaurada em 1988.
6. Não pode o contribuinte invocar o princípio geral de direito que proíbe o enriquecimento sem causa por parte do Estado. Em primeiro lugar, o último elemento do fato gerador passa a ser conhecido pela avaliação judicial (base de cálculo). Em segundo lugar, pode a lei estadual, sem qualquer inconstitucionalidade, dispor sobre o prazo para pagamento de seus tributos. Finalmente, o contribuinte tem instrumentos processuais para evitar que a morosidade do procedimento de inventário lhe deixe em situação de inadimplência (depósito elisivo).
7. Não se perquire sobre o elemento subjetivo (culpa) no ilícito tributário, pois sua própria estrutura contém apenas uma tipificação objetiva. Em matéria tributária, a subjetivação do ilícito traz nefastas conseqüências sistêmicas, pois, para manter-se a coerência da tipificação subjetiva, seria impossível a sucessão ou a responsabilidade tributária, bem como a responsabilização das pessoas jurídicas.
8. Revela-se imprópria a alusão ao Código de Defesa do Consumidor. Isto

porque, além de faltar uma relação de consumo para sua incidência, os juros têm natureza civil, eminentemente *compensatória*, enquanto a multa em questão tem natureza administrativa, de caráter *penal* “*latu sensu*”. A multa não tem por finalidade indenizar o Fisco pela privação do valor do tributo ou por eventuais danos sofridos, mas sim compelir o sujeito passivo da relação jurídico-tributária a cumprir sua obrigação.

9. A cláusula constitucional que consagra a assistência judiciária tem dupla dimensão. Uma processual, que dispõe sobre o momento do pagamento das custas e demais encargos judiciais (benefício da justiça gratuita). Outra administrativa, que tem por finalidade a indicação de um advogado para a defesa dos interesses daquele que não tiver condições econômicas para tanto (assistência judiciária em sentido estrito). Não há, assim, qualquer conotação tributária na aludida garantia constitucional, sendo impossível invocá-la para afastar a multa fiscal em tela.

10. Por fim, a declaração de não incidência da multa equivale à anistia, em que se extingue o crédito tributário gerado pela infração. Todavia, a concessão desta está sob reserva de lei (art. 150, § 6º CF), sendo a sua declaração judicial inconstitucional por ofensa aos princípios da Separação dos Poderes (art. 2º CF) e da isonomia (art. 5º, *caput* CF).

Cabe, por fim, informar que, em que pese a maciça manifestação dos órgãos jurisdicionais de 1º grau em sentido contrário, a jurisprudência do Colendo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro vem endossando as conclusões defendida neste estudo. Vejamos:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – INVENTÁRIO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* – FALTA DE RECOLHIMENTO NO PRAZO LEGAL – INCIDÊNCIA DE MULTA – No processo de inventário, se o interessado deixou de recolher o imposto de transmissão *causa mortis* dentro do prazo de cento e oitenta dias, contados da avaliação, é admissível a incidência de multa e dos juros estabelecidos em lei. Agravo Improvido.” (TJRJ, 16ª Câmara Cível, AI nº 2001.002.08494, rel. Des. Valmir Ribeiro, j. 04.06.2002).

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – INVENTÁRIO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* – FALTA DE RECOLHIMENTO NOS PRAZOS LEGAIS. INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS – ADMISSIBILIDADE – PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE QUE SE AFASTA – RECURSO IMPROVIDO – No processo de inventário, se o interessado deixou de atender os prazos previstos nos arts. 983 do CPC e 18, inciso I da Lei Estadual nº

1.427/89, bem como não se valeu da faculdade do depósito assegurada por este último dispositivo, admissível é a incidência, no cálculo do imposto de transmissão *causa mortis*, da multa e dos juros estabelecidos em lei, o que encontra amparo na jurisprudência já cristalizada do STF.” (TJRJ, 3ª Câmara Cível, AI nº 1997.002.01461, rel. Des. Antônio Eduardo Duarte, j. 25.06.1998).

Em remate, urge focar que, ainda que se revelasse nobre o sentimento esposado por decisões judiciais antagônicas a estas, as mesmas não podem prosperar dada a sua singularidade diante de um Estado Democrático de Direito, que reconhece na legalidade o ideal de igualdade e no governo das leis o seu fundamento.

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- ALVIM, Arruda. **Manual de Direito Processual Civil**. vol. I, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- BAPTISTA, Patrícia Ferreira. “**Servidor Público: Direito Adquirido e Irredutibilidade de Vencimentos**”. In: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, nº 53.
- BARBI, Celso Agrícola. **Comentários ao Código de Processo Civil**. vol. I, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. II, São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 27ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001.
- CALAMANDREI, Piero. **Direito Processual Civil**. vol. I, Campinas: Bookseller, 2000.
- CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**, vol. I, 2ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARNEIRO, Paulo Cezar Pinheiro. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Vol. IX, Tomo I, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**. vol. I, Campinas: Bookseller, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense.

- GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel et CINTRA, Carlos Araújo. **Teoria Geral do Processo**, 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 4ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 15ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TEPEDINO, Gustavo. **Temas de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. vol. I, 22ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras Lições de Direito Processual Civil**, 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1984.
- SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 1999.