

(8) STJ, RMS nº 456, DJ de 10.9.90; RMS nº 362, DJ de 22.10.90; RMS nº 926, DJ de 8.6.92; RMS nº 1.111, DJ de 3.8.92.

(9) Cf. BARBOSA MOREIRA, *O Novo Processo Civil Brasileiro*, 11ª ed., Forense, 1991, p. 199; STF, RTJ 131-115.

(10) Cf. SERGIO BERMUDEZ, "O procedimento dos Recursos Extraordinário e Especial no Juízo Recorrido", in *Recursos no STJ*, ob. col. cit., p. 207/280; TRF - 1ª Região, Ag. Reg. na Apelação nº 426/91, DJ de 15.4.91.

(11) A questão está sendo examinada pelo STF no RE nº 136.154, em julgamento iniciado, mas ainda não concluído: v. despacho do Ministro CARLOS VELLOSO, que se manifestou pelo cabimento, no Ag. I nº 143.176 (DJ de 25.8.92).

(12) STJ, REsp. nº 7.222, DJ de 22.4.91.

(13) STF, RE nº 16.026, DJ de 24.5.91; STJ, Resp. nº 1.489, DJ de 18.10.89; REsp. nº 1.122, DJ, de 11.12.89.

(14) STJ, REsp. nº 10.561, DJ de 1.7.91.

(15) REsp. nº 11.919, DJ de 30.3.92; REsp. nº 19.173, DJ de 4.5.92.

(16) Ao longo do tempo, cf. PEDRO LESSA, *Do Poder Judiciário*, Francisco Alves, 1915, p. 118-119; JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Do Recurso Extraordinário no Direito Processual Brasileiro*, RT, 1963, p. 276; PONTES DE MIRANDA, *Comentários ao CPC*, Forense, 1975, T. VIII, p. 134; BARBOSA MOREIRA, *Comentários ao CPC*, 4ª ed., Forense, 1981, v. V, nº 319, p. 647-648; RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO, *Recurso Extraordinário e Recurso Especial*, RT, 1990, p. 63.

(17) STJ, 1ª T., ac. un. no REsp. nº 5.440, DJ de 3.8.92. V. despacho do Ministro HÚMBERTO GOMES DE BARROS nos Embargos de Divergência no REsp. nº 13.749, DJ de 12.8.92.

(18) STF, RTJ 94/462, 103/188, 104/191, 110/715.

(19) Cf. BARBOSA MOREIRA, "O Juízo de Admissibilidade e o Juízo de Mérito no Julgamento do Recurso Especial", in *Recursos no STJ*, ob. col. cit., p. 163 ess.

(20) RTJ 95/210.

(21) Cf. CASTRO NUNES, *Teoria e Prática do Poder Judiciário*, Forense, 1943, p. 367; JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Do Recurso Extraordinário...*, cit., p. 227; RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO, *Recurso Extraordinário...*, cit., p. 116/117.

(22) REsp. nº 13.904, DJ de 8.6.92 (sobre o juízo de admissibilidade e juízo de mérito); Ag. I. nº 22.042, DJ de 24.8.92 (sobre o conceito de lei federal).

(23) V. despacho do Ministro SEPULVEDA PERTENCE no Ag. nº 139.117, DJ de 4.9.92.

(24) REsp. nº 9.080, DJ de 4.11.91.

(25) REsp. nº 14.474, DJ de 17.2.92.

(26) Decidiu o STJ que "é fundamental e indispensável que o Recorrente preencha todas as condições de admissibilidade de seu Recurso Especial, sob pena de não ter apreciado o mérito da questão, ainda que lhe seja favorável" (REsp. nº 19.956, DJ de 8.6.92).

(27) *Apud* ALFREDO BUZUID, *Estudos de Direito*, Saraiva, 1972, p. 183.

(28) STF, Ag. nº 142.807, DJ de 1.7.92; STJ, Ag. In nº 16.455, DJ de 15.6.92.

(29) O STF dispensava o prequestionamento quando à ofensa à lei federal - *error in procedendo* - ocorria no próprio julgamento (RTJ 135/297, com remissão a vários precedentes). No STJ, todavia, decidiu-se que há necessidade de opor embargos declaratórios, mesmo nessa hipótese (REsp. nº 7.54, ac. un. 2ª T., DJ de 28.10.91).

(30) Reflete o conflito entre a corrente conservadora e a mais liberal, o despacho do Ministro JOSÉ CÂNDIDO admitindo embargos de divergência no REsp. nº 9.523 (DJ de 26.3.92), precisamente porque o aresto impugnado exigiu o prequestionamento explícito, com a menção ao dispositivo legal violado, enquanto que outros acórdãos do STJ, trazidos a confronto, dispensaram tal exigência, contentando-se em que a questão objeto do recurso tenha sido versada.

ASPECTOS POLÊMICOS DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO

"CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO

Ricardo Lobo Torres

Procurador do Estado (aposentado)
Professor de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da UERJ
e nos Cursos de Mestrado e Doutorado da UGF

SUMÁRIO.

1. Introdução. 2. A Constituição Tributária. 3. O direito estadual. 4. Prescrição e decadência. 5. Mora. 6. Aplicação das penalidades. 7. Denúncia espontânea. 8. Avaliação e correção monetária. 9. Formal de partilha no arrolamento. 10. Renúncia. 11. Isenção. 12. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

A legislação estadual do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação apresenta inúmeras lacunas e contradições que têm tornado polêmica a sua aplicação, seja nos processos de inventário, seja na esfera administrativa.

Mas essas antinomias não podem ser imputadas ao legislador, ao juiz ou à autoridade administrativa do Estado do Rio de Janeiro, senão que devem ser debitadas principalmente ao Constituinte.

2. A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Com efeito, a Constituição Federal vem, nas últimas décadas, subvertendo inteiramente a disciplina do imposto *causa mortis*, afastando-o dos modelos dos países adiantados e cerceando a autonomia dos Estados.

Recorde-se que até a reforma tributária de 1965 o tributo cobrado pela transmissão a causa de morte incidia progressivamente, levando em consideração principalmente a posição do herdeiro na linha da vocação sucessória.

Com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, deu-se a grande virada ideológica. O imposto deixou de incidir sobre a transmissão de bens móveis e ainda teve a fixação de sua alíquota máxima atribuída ao Senado Federal, que sempre escolheu teto muito baixo para a imposição (2% de início e 4% posteriormente), o que na prática inviabilizava a progressividade. A explicação para o novo estado de coisas cifrou-se em argumentos economicistas, eis que se alegava ser necessário manter incólume o patrimônio familiar, principal poupança para conduzir ao desenvolvimento do País: a própria Comissão de Reforma recorria a fundamentos utilitaristas¹.

A Constituição de 1967, assim na redação original como na Emenda de 1969, conservou a mesma disciplina.

Agora, em 1988, a CF alterou substancialmente os dispositivos referentes às transmissões gratuitas. Amalgamou em um só imposto as incidências sobre as transmissões "causa mortis" e as doações, e as estendeu aos bens móveis e imóveis, adotando sistema

idêntico ao que prevalece na Alemanha, Espanha, Itália e outros países europeus. A unificação das incidências teve o grande mérito de evitar a evasão tributária, que ocorreria se as doações ficassem sujeitas a alíquotas menores, estimulando os pais a doarem em vida o seu patrimônio aos filhos. Mas a CF bloqueou a aplicação progressiva do tributo, deferindo ao Senado Federal a competência para a fixação das alíquotas máximas.

Ora, o Senado Federal, que no regime da CF 67/69 estabelecera limite muito baixo (4%), manteve depois de publicada a CF/88 o mesmo teto para a incidência do novo tributo. Afastou-se, assim, da idéia de justiça fiscal que tem predominado nos países mais cultos, concretizada pela incidência progressiva das transmissões gratuitas, aconselhável em face do flagrante incremento da capacidade contributiva dos beneficiários. Na Alemanha, por exemplo, o imposto incide, no mínimo, pela alíquota de 3% e, no máximo, pela de 70%, conforme o valor do bem transmitido e a distância entre o herdeiro e o de cujus na linha da sucessão²; de notar que a progressividade do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, fruto de política da social-democracia que governou aquele país até os anos 70, não foi minimizada depois da conquista do poder pelos liberais, ao contrário do que ocorreu com a cobrança progressiva do imposto de renda. Na Espanha, na Itália e em quase todos os países da Comunidade Econômica Européia o tributo é cobrado de forma semelhante, prevalecendo a dupla progressividade³.

Só recentemente, pela Resolução n. 9, de 5.5.1992, resolveu o Senado Federal elevar a alíquota máxima para 8%, o que poderia, em tese, tornar factível a progressividade. Mas o art. 2º da citada Resolução disse que "as alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal". A norma estabelecida pelo Senado Federal exibe, a meu ver, algumas inconstitucionalidades: desbordou da competência atribuída pela CF, que se restringe à fixação do teto da alíquota, não se estendendo à definição de princípios constitucionais, máxime o da progressividade; desrespeitou o princípio da personalização (art. 145 da CF), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária; discriminou entre os herdeiros e os legatários e donatários, reservando àqueles a incidência progressiva. Quanto ao aspecto prático, quase inviabilizou a progressividade, insuscetível de justa aplicação em patamar tão baixo (8%).

3. O DIREITO ESTADUAL

Em conseqüência dos desacertos da CF, a legislação estadual tornou-se caótica e contraditória. Foi, ainda, influenciada negativamente pela inflação, que alterou profundamente a forma de aplicação e cobrança do tributo, principalmente no que concerne às avaliações, como adiante veremos.

O Judiciário, por seu turno, trabalhando sobre legislação falha e antinômica, vem produzindo jurisprudência também conflitante.

A administração não se modernizou para a cobrança do tributo, que se tornou antieconômica. Nem a Secretaria de Economia e Finanças nem a Procuradoria Geral do Estado fizeram os investimentos necessários à agilização da cobrança e à fiscalização dos inventários.

A atual situação só poderá reverter se forem tomadas algumas providências fundamentais. A primeira e mais importante seria, na reforma constitucional que se

aproxima, reconhecer-se maior liberdade aos Estados-membros, eliminando-se a competência federal para fixar as alíquotas máximas do tributo, medida incompatível com um federalismo fiscal de índole democrática. Se isso não for possível, deveriam os Estados lutar no sentido de obter junto ao Senado Federal a majoração das alíquotas e a revogação das regras sobre a progressividade. Urgente, por outro lado, a reforma da legislação estadual, para adequá-la desde logo ao novo limite estabelecido na Resolução nº 9/92. O reaparelhamento dos órgãos incumbidos da fiscalização e arrecadação do tributo é também providência inadiável, agora compatível com o princípio constitucional da economicidade. Quanto às contradições existentes na legislação atual e na jurisprudência, parece-nos que seria inútil tentar superá-las e corrigi-las, sendo de bom alvitre manter-se a pluralidade de interpretações, tendo em vista o seu caráter residual diante de nova e escorreita legislação.

Passamos a analisar alguns dos aspectos polêmicos do atual Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

4. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

A prescrição e a decadência distinguem-se a partir da consideração do lançamento. Se este ainda não se efetivou, o prazo é de decadência. Constituído o crédito, inicia-se o prazo de prescrição. A matéria, há muito tempo esclarecida pela doutrina, conta hoje com jurisprudência firmada do Supremo Tribunal Federal⁴.

Para que se diferencie a prescrição da decadência em tema de imposto *causa mortis* é necessário que antes se determine quando se dá o lançamento. Entendemos que se considera lançado o tributo com a *sentença que homologa o cálculo*. Ao próprio juiz incumbe proceder ao lançamento, no exercício de uma atividade que do ponto de vista material é administrativa e não jurisdicional. Esses princípios sempre foram aceitos pela doutrina brasileira⁵. Sucede que a Lei estadual nº 1.427, de 13.2.89, refere-se ao lançamento "mediante inscrição do cálculo judicial" (art. 24, parágrafo único) e determina que as autoridades judiciárias e os escrivães farão remeter os autos de inventário à Secretaria de Estado de Fazenda para exame e lançamento. Tudo isso é um exagero, posto que a tal inscrição, velharia burocrática⁶, não aparelha a execução fiscal, que se funda em título judicial, servindo exclusivamente de elemento informativo para a manifestação do Estado em Juízo, como já decidiu o E. Tribunal de Justiça⁷. O ato materialmente administrativo do juiz, portanto, é que marca o momento final da decadência e o inicial da prescrição.

Caduca o direito de a Fazenda Pública lançar o imposto *causa mortis* com o decurso do prazo de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da data em que o credor foi citado para o inventário, sem que tenha sido homologado o cálculo. Prevalece, aqui, a teoria de que o prazo de decadência não se inicia antes que a Fazenda credora tome conhecimento da abertura da sucessão⁸. No imposto *causa mortis*, da mesma forma que ocorre nos impostos lançados por homologação (art. 150, parágrafo 4º, do CNT)⁹, o prazo da decadência só começa a fluir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *poderia* ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN), o que, obviamente, postula a ciência do credor quanto à ocorrência do fato gerador. Se os herdeiros não abrem o inventário, a Fazenda não pode fazer o lançamento, por desconhecer o óbito.

A ação para a cobrança do crédito relativo ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* prescreve em 5 anos contados da data da sua constituição definitiva, isto é, a partir do trânsito em julgado da decisão judicial que homologa o cálculo.

Nos casos de inventário por arrolamento, em que não houver a citação da Fazenda e o lançamento for meramente administrativo (art. 1034 do CPC), o prazo da decadência se inicia com a ciência dada ao Fisco da abertura da sucessão.

5. MORA

Dúvidas têm surgido sobre a caracterização da mora, para efeito da cobrança da multa e dos juros respectivos. Tudo porque o art. 18, I, da Lei n. 1427/89 estabelece que o imposto deverá ser pago "na transmissão *causa mortis* dentro de 180 (cento e oitenta) dias, a contar do óbito", isto é, independentemente de ter havido o lançamento, único ato que a rigor poderia caracterizar a mora do contribuinte. A legislação do antigo Estado do Rio de Janeiro (art. 66, *a*, da Lei n. 5.805, de 9.12.66), bem como a do Estado de São Paulo (art. 25 da Lei n. 9591, de 30.12.66), sempre fixaram, a contar da ciência da homologação do cálculo, o prazo para o pagamento do tributo.

Quanto à multa, o art. 20, I, da citada Lei n. 1.427/89 prevê a penalidade de "50% do valor do imposto" quando não for pago o tributo no prazo legal. Há, evidentemente, contradição na lei, pois, como se disse, inexistente mora ao término do prazo de 180 dias contados do óbito. Essa antinomia deveria ser corrigida pelo legislador. Mas, até que sobrevenha a lei nova, recomenda a cautela que continue a ser aplicado o dispositivo vigente, tanto mais que o Supremo Tribunal Federal declarou que "não é inconstitucional a multa instituída pelo Estado-membro, como sanção pelo retardamento do início ou da ulatimação do inventário" (Súmula 542) e reconheceu o cabimento da correção monetária a partir daquele prazo de 180 dias do óbito, como adiante se verá.

Respeito aos juros de mora, podem ser cobrados depois de 30 dias da ciência da homologação do cálculo, de acordo com os arts. 160 e 161 do CTN.

6. APLICAÇÃO DAS PENALIDADES

Algumas dificuldades aparecem na interpretação do art. 24 da Lei n. 1427/89, o qual, após prever que "a imposição de penalidade, acréscimos moratórios e atualização monetária será feita pelo órgão competente da Secretaria de Estado de Fazenda", acrescenta, no parágrafo único: "Nos casos em que o lançamento do imposto se realizar mediante inscrição do cálculo judicial, essa imposição far-se-á no momento em que o cálculo for inscrito pela autoridade administrativa".

As dúvidas surgem porque em algumas comarcas os juízes aplicam a multa no próprio cálculo.

Parece-me que esse é o entendimento correto, diante da circunstância de a sentença homologatória do cálculo constituir o crédito, pela sua natureza de lançamento. Assim, se o juiz aplicar a multa, estará neutralizada a incidência do art. 24, parágrafo único, da Lei n. 1427/89.

Quando não constar do cálculo a penalidade, a autoridade administrativa poderá exigí-la por ocasião da tal inscrição, com fundamento na lei estadual.

Mas o melhor mesmo seria revogar o dispositivo, reservando-se à Administração a aplicação da penalidade nos casos de arrolamento, com o que se resolveriam as perplexidades que jamais deveriam ter surgido.

7. DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Às vezes o contribuinte procura a repartição fiscal para o pagamento do tributo fora do prazo marcado pela lei para a abertura e para o encerramento do inventário e pretende se valer do disposto do art. 138 do CTN, que exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.

Recorde-se que, de acordo com a Lei n. 1427/89, duas são as penalidades aplicáveis: a de 50% do valor do imposto não pago no prazo de 180 dias contados do óbito (art. 20, I, C.C. art. 18, D); 10% do imposto quando o inventário não for aberto até 30 dias após o óbito (art. 20, IV).

Parece-me que o art. 138 do CTN só se aplica às infrações de natureza tipicamente penal. As penalidades pela falta de pagamento do imposto no prazo legal e pelo retardamento na prática de atos necessários ao cumprimento da obrigação não se incluem entre as hipóteses beneficiadas pela denúncia espontânea. O pagamento da multa moratória em situações que tais é obrigatória em qualquer imposto (IR, IOF, ICMS), sendo que, em alguns, o pagamento espontâneo a destempo sujeita o contribuinte a uma multa menor que a aplicável no caso de imposição *ex officio*.

8. AVALIAÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA

O problema da avaliação dos bens inventariados e da sua correção monetária tem sido um dos mais intrincados na história recente do nosso direito tributário, em decorrência do agravamento da inflação.

Ao tempo da estabilidade monetária sempre se entendeu que o valor dos bens era o contemporâneo à data da abertura da sucessão, coincidindo o conceito fiscal com o do direito civil.

Agravando-se o surto inflacionário, decidiu o Supremo Tribunal Federal que a avaliação poderá levar em consideração o valor contemporâneo à data do laudo (Súmula 113).

Posteriormente se verificou que ainda assim poderia haver a deterioração dos valores, pois entre a data da avaliação e a do cálculo muitas vezes havia lapso de tempo significativo. Autorizou o STF, então, que se renovassem as avaliações envelhecidas¹⁰.

O Decreto-Lei estadual n. 413, de 1979, introduziu, posteriormente, a norma que determinava a avaliação retrospectiva: "a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos relativos a imóveis, no momento da transmissão". O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do dispositivo, pois o valor apurado em avaliação retrospectiva seria corrigido monetariamente a partir de 180 dias da data do óbito, prazo previsto na legislação estadual para o pagamento do tributo¹¹.

Logo depois a Lei n. 615, de 30.11.82, revogou o dispositivo do DL n. 413/79, com dizer simplesmente que "a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos relativos a imóveis". A Lei n. 1427/89, que atualmente regula a matéria, repete a regra.

De modo que hoje são admissíveis dois procedimentos distintos: ou se avaliam os bens pelos valores contemporâneos à data do óbito, que jamais poderão ser iguais a zero, com a correção monetária incidindo desde então¹², ou se utiliza o valor contemporâneo à

data do laudo, com a correção a partir dele¹³. Em qualquer hipótese a correção monetária incidirá até a data do efetivo pagamento (art. 171 do DL n. 5/75).

Melhor seria que a lei reformulasse o sistema vigente, ainda mais agora que as alíquotas serão majoradas. O Estado de São Paulo, por exemplo, adota sistema bem racional: o valor para o pagamento do Imposto *Causa Mortis* é igual ao lançado pelo Município para efeito da cobrança do IPTU, correspondendo ao que constar da notificação exibida nos autos do inventário, convertido desde então nas unidades fiscais criadas pela legislação estadual¹⁴. Para adotar aqui a mesma solução, entretanto, seria necessário verificar se os lançamentos realizados pelos municípios fluminenses expressam realmente o valor real dos bens imóveis.

9. FORMAL DE PARTILHA NO ARROLAMENTO

Inúmeras dúvidas surgem da leitura do Código de Processo Civil. É que o art. 1.034, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 7019/82, remete à esfera administrativa a apreciação de "questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade de bens do espólio". Já o art. 1.031 veda o julgamento de partilha ou adjudicação sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas. Assim sendo, não ficou claro se o imposto *causa mortis* deve ser pago antes da sentença, pois sendo dívida dos herdeiros, não se confunde com os tributos devido pelo espólio.

A questão aguarda solução na via legislativa: o Projeto de Lei do Senado, nº 4, de 1992, condiciona a expedição do formal de partilha à prova do pagamento do tributo estadual.

10. RENÚNCIA

Questão muito discutida nos inventários é a dos efeitos da renúncia à herança.

Parece-me que a Lei n. 1.427/89 equacionou bem o problema, ao dizer que "não se considera existir transferência de direito na renúncia à herança ou legado, desde que se efetive dentro das seguintes circunstâncias concorrentes: I - seja feita sem ressalva, em benefício do monte; II - não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre a intenção de aceitar a herança ou legado" (art. 2º).

Aqui está outro ponto em que as categorias do direito tributário se afastam das do direito civil. Embora os bens, de acordo com a lei civil, se transmitam aos herdeiros com o óbito do *de cuius*, torna-se necessário, para efeitos fiscais, que haja o incremento na capacidade contributiva dos beneficiários, o que só ocorre com a aceitação, expressa ou tácita, da herança. Assim, se o herdeiro outorga procuração diretamente para que o advogado manifeste a renúncia nos autos, não haverá incidência tributária por ato gratuito *inter vivos*, pois se estará diante da renúncia meramente abdicativa, e não da translativa ou *ad favorem*. Esses princípios já se cristalizaram na doutrina brasileira¹⁵ e na estrangeira¹⁶.

11. ISENÇÃO

Algumas dúvidas têm surgido também sobre a extensão das isenções asseguradas pela Lei n. 1.427/89. Cumpre saber se a isenção do art. 3º, inciso IX (bens ou direitos até 50 UFERJs) exclui a do inciso VII (caderneta de poupança até 10 salários mínimos) e a do inciso X (bem imóvel destinado à moradia do herdeiro não-proprietário cuja renda não exceda a 5 salários mínimos).

Parece-nos que não. As hipóteses são cumulativas, posto que essencialmente diferentes. As isenções admitem interpretação extensiva (art. 111 do CTN), repudiando apenas a analogia. A tendência moderna do imposto *Causa Mortis* é a de excluir a cobrança sobre as pequenas heranças, por falta de capacidade contributiva, para agravá-la progressivamente na medida em que aumentar o bolo tributário. Ademais, têm características de imunidade, por versarem a respeito do mínimo existencial, ou seja, das quantias necessárias à sobrevivência do homem com um mínimo de dignidade.

12. CONCLUSÕES

Passamos a fazer algumas propostas, à guisa de conclusões do que acima ficou exposto:

1. Devem ser administradas as contradições da legislação atual, suportando-se as divergências de interpretação existentes nas diversas comarcas;
2. Deve ser elaborado projeto de lei no sentido de:
 - 2.1. aumentar a alíquota até 8% (Resolução n. 9/91 do Senado), criando-se a dupla progressividade (pelo tamanho do quinhão e pela distância entre herdeiros e *de cuius* na linha da sucessão);
 - 2.2. revogar os dispositivos que consideram ser a inscrição do cálculo o lançamento do tributo;
 - 2.3. estabelecer em 30 dias, a contar da ciência da homologação do cálculo, o prazo de pagamento;
 - 2.4. transferir a penalidade de 50% pelo não encerramento do inventário para os casos de falta de pagamento do tributo;
 - 2.5. revogar a autorização para a imposição de multa pela autoridade administrativa quando houver inventário solene;
 - 2.6. estabelecer que a avaliação deverá apurar o valor contemporâneo à abertura da sucessão ou à avaliação, com correção monetária desde aquelas datas até o efetivo pagamento do imposto.

NOTAS

(1) *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas* (Anteprojeto). Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1963, p. 27: "No que tange às transmissões *causa mortis* a norma importará em simplificar consideravelmente a administração do imposto, eliminando controvérsias e fatores de atrito entre o fisco e o contribuinte, certamente mais graves e custosas que a redução sofrida pela produtividade do tributo. Além disso, a eliminação do imposto sobre as transmissões *causa mortis* de bens móveis fará desaparecer a desigualdade de tratamento fiscal que hoje resulta da virtual imunidade dos títulos ao portador, por contraste com os bens de outras naturezas".

(2) A Lei do Imposto Sobre Heranças e Doações (*Erbschaftsteuer - Und Schenkungsteuergesetz*), de 17.4.74, estabeleceu o seguinte quadro de incidência.

Valor dos bens (marcos)	Alíquotas			
	I (filhos)	II (netos e ascendentes)	III (colaterais)	IV (pessoas jurídicas e outros beneficiários)
50.000	3	6	11	20
75.000	3,5	7	12,5	22
100.000	4	8	14	24
125.000	4,5	9	15,5	26
150.000	5	10	17	28
200.000	5,5	11	18,5	30
250.000	6	12	20	32
300.000	6,5	13	21,5	34
400.000	7	14	23	36
500.000	7,5	15	24,5	38
600.000	8	16	26	40
700.000	8,5	17	27,5	42
800.000	9	18	29	44
900.000	9,5	19	30,5	46
1.000.000	10	20	32	48
2.000.000	11	22	34	50
3.000.000	12	24	36	52
4.000.000	13	26	38	54
6.000.000	14	28	40	56
8.000.000	16	30	43	58
10.000.000	18	33	46	60
25.000.000	21	36	50	62
50.000.000	25	40	55	64
100.000.000	30	45	60	67
mais de 100.000.00	35	50	65	70

(3) Cf. ALBINANA, Cesar. *Sistema Tributário Español y Comparado*. Madrid, Ed. ICE, 1983, p. 380; F. FORTE, P. BONDONIO, L. JONA CELESIA. *Il Sistema Tributario*, Milano, Giuffrè, 1983, p. 437; JAVIER LASARTE. "Imposición unificada de sucesiones y donaciones". *CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero* 53: 5-30, 1987.

(4) Cf. Agravo de Instrumento nº 96.616 (Ag. Rg.). Ac. da 2ª Turma, de 27.4.84, Rel. Min. Francisco Resek, RTJ 110/707; RE 100.378-MG, Ac. da 2ª Turma, de 14.10.83, Rel. Min. Aldir Passarinho, RTJ 110/816: "Entre o fato gerador e o lançamento fiscal corre o prazo de decadência".

(5) Cf. BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 502: "Esse procedimento compete à autoridade administrativa - diz o CTN. No imposto de transmissão *causa mortis*, entretanto, compete à autoridade judicial dirigir essas fases do lançamento"; XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 57.

(6) A inscrição do cálculo, bem como a do testamento, são vetustas figuras de fiscalização de pagamento de impostos, que já caíram de moda em várias legislações. A providência surgiu no tempo do Império (Reg. 156, de 28.4.1842 - arts. 17, 18 e 19). O CPC de 1939 nada disse sobre a inscrição do inventário, mas determinou que o juiz mandasse inscrever o testamento, aduzindo - "a inscrição far-se-á na repartição competente" (art. 526, parágrafo único). Alguns Estados, embora a tanto não estivessem obrigado, criaram a necessidade da inscrição do testamento

e do inventário (art. 187 da Lei 1.165, de 13.12.66, do antigo Estado da Guanabara; art. 76 da Lei nº 5.805, de 9.12.66, do antigo Estado do Rio de Janeiro). O CPC de 1973 aboliu a exigência da inscrição do testamento, como os aplausos de Pontes de Miranda (*Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro, Forense, 1977, tomo XVI, p. 165). Apesar disso a legislação do Estado do Rio de Janeiro, posterior à fusão, continuou a proclamar a necessidade da inscrição, assim do inventário que do testamento (art. 95 do Decreto-Lei n. 5, de 15.3.75). O Decreto-Lei n. 413, de 13.2.79, finalmente, falou em remessa dos autos judiciais à Secretaria de Fazenda "para exame e lançamento" (art. 1º).

(7) Ficou decidido que a lei estadual não poderia disciplinar matéria processual, nem tornar exigível o tributo antes da homologação judicial do cálculo: agr. Instrumento nº 2.313, Ac. da 4ª C.C., de 23.10.79, Rel. Des. Abeylard Gomes, in *Ementário de Jurisprudência do Estado do Rio de Janeiro*, Liber Juris, 1982, p. 196, nº 3980; Agr. Instr. 2.785, Ac. Unân. da 3ª C.C., de 6.5.80, Rel. Des. Rodrigues Silva, in *Ementário de Jurisprudência do Estado do Rio de Janeiro*, Liber Juris, 1982, p. 197; Agr. 2302, Ac. da 2ª C.C., de 18.9.79, Rel. Des. Amaro Martins de Almeida, Boletim de Jurisprudência ADCOAS, 1980, nº 72.502. Posteriormente, o Órgão Especial, ao apreciar algumas arguições de inconstitucionalidade, resolveu declarar a compatibilidade entre o Decreto-Lei estadual n. 413, de 1979, e a Carta Magna (Arguição de Inconstitucionalidade no Agravo de Instrumento nº 2324, do Órgão Especial, de 25.6.80, Rel. Des. Alcides Ventura, in *Ementário de Jurisprudência do Estado do Rio de Janeiro*, Liber Juris, 1982, p. 197, nº 3.982), sob o argumento de que os julgados haviam interpretado que a lei estadual determinara a ida do processo à repartição fiscal para que esta examinasse a matéria e fornecesse à Procuradoria Geral do Estado os elementos necessários à manifestação prevista no art. 1013 do C.P.C., pelo que consonaria perfeitamente com a lei processual.

(8) Na Espanha a Ley General Tributaria diz que prescreve em cinco anos "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación salvo en el Impuesto de Sucesiones, en que el plazo será de diez años" (art. 64, a); o prazo se contará "desde el día del devengo, como estabelecia o art. 65, que pela Lei 10/1985 passou a ter a seguinte redação: "desde el día em que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración". A Ley General Presupuestaria de 1978, por seu turno, manda que se conte "dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse" (art. 40, l. a). Boa parte da doutrina se inclina pela tese de que o termo a quo se fixa a partir da possibilidade de a Fazenda "dirigir adecuadamente las actuaciones de gestión tributaria" (ESEVERRI, Ernesto. "Apuntes sobre la prescripción tributaria" *CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero* 57: 17, 1988.

(9) Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "Decadência. ICM". *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* 37: 376-380, 1985.

(10) RE 81.506-PR. Ac. da 2ª Turma, de 2.9.79, Rel. Min. Thompson Flores, RTJ 79/239; RE 92.010-PR, Ac. da 1ª T., de 5.2.80, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, RTJ 92/937.

(11) RE 98.589-RJ, Ac. da 2ª T., de 23.9.83, Rel. Min. Aldir Passarinho, RTJ 109/322: "A Súmula 113 (1962) é anterior à lei da correção monetária (1964), pelo que o objetivo a que ela visava, de evitar distorções prejudiciais ao Fisco, se encontra atendido com a aplicação da correção monetária. É que, antes, não interessava ao contribuinte pagar à Fazenda, prontamente, o imposto que era devido, mas com a correção monetária a distorção foi evitada. Inexistência, de divergência, assim, entre a Súmula 113 e o art. 83, do Decreto-Lei n. 5, com a redação do Decreto-Lei n. 413, de 1979, ambos do Estado do Rio de Janeiro, pois se dispõe, o art. 83 aludido, que "a base do cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos relativos a imóveis, no momento da transmissão", de outra parte determinou a aplicação da correção monetária se o pagamento não se realizasse dentro de um ano."

(12) Cf. RE 97.459-RS, Ac. da 2ª T., de 1.10.82, Rel. Min. Djaci Falcão, RTJ 106/382: "Imposto de transmissão *causa mortis*. O valor do bem para o cálculo do imposto é o da data da abertura da sucessão. Aplicação da legislação estadual (art. 176 da Lei n. 1.165, de 31.12.66, e o art. do Dec.-Lei n. 5, de 15.3.75). Incidência da correção monetária na hipótese. Inexistência de dissídio com a Súmula 113".

(13) Cf. voto do Min. ALIOMAR BALEIRO (RE 73.600, Ac. da 1ª T., de 17.8.73, RTJ 97/71): "Os bens devem ter expressão em cruzéis muito maior, e, se aceitar-se a primeira avaliação, haverá locupletamento indébito dos herdeiros em detrimento do Estado. Por isso dou provimento ao recurso. Outro seria meu voto, se o recorrente houvesse demonstrado que o Paraná exigiu multa compensatória ou correção monetária pela demora do recolhimento do imposto após prazo contado de avaliação ou mesmo o previsto no art. 467 do C.P.C. para encerramento do inventário".

(14) Decreto n. 32.635, de 23.11.90 - art. 3º.

(15) Cf. PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro, Forense, 1977, tomo XIV, p. 137.

(16) Cf. NUZZO, Eurico, "Riflessioni sul Presupposto del Tributo Successorio e degli altri Tributi sulla Circolazione di Ricchezza". *Revista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze* 1984: 477.