

IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NO ARROLAMENTO - Denise Damo Comel

A Juíza de Direito de Comarca de Entrância Final, **Dra. Denise Damo Comel**, escreveu sobre o imposto de transmissão *causa mortis* no arrolamento.

Confira-se, então, o texto intitulado "**IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NO ARROLAMENTO**", de autoria da citada Magistrada:

INTRODUÇÃO

O Código de Processo Civil (CPC/15)¹, ao disciplinar o procedimento especial do inventário e da partilha, trouxe importante modificação no tratamento do imposto de transmissão *causa mortis* (ITCMD) no arrolamento, inclusive com reflexos na regra do art. 192 do CTN². Por sua vez, um erro material havido no texto do art. 664, § 4º, do CPC/15 parece estar obstaculizando a devida compreensão da alteração legislativa no que tange ao arrolamento comum. É o que se pretende ponderar nas linhas que seguem.

1. PROCEDIMENTO ESPECIAL DO INVENTÁRIO E DA PARTILHA

O procedimento especial do inventário e da partilha, disciplinado nos arts. 610 a 673 do CPC/15, compõe-se de duas modalidades distintas: o inventário e o arrolamento.

O inventário é o procedimento mais completo e de maior complexidade, previsto para as hipóteses em que não há consenso entre os interessados e, também, para os casos em que há testamento ou incapaz. Está ordenado nos arts. 610 a 658 do CPC/15.

O arrolamento consiste em uma forma simplificada, que se apresenta sob duas variantes: arrolamento sumário e arrolamento comum. O sumário é o procedimento para os casos em que há consenso entre os interessados, inexistência de testamento e de herdeiro incapaz. Pelo fato de ser consensual, segue um rito mínimo, estabelecido nos arts. 659 a 663 e art. 667, todos do CPC/15.

Já o arrolamento comum não exige o consenso, apenas a inexistência de testamento, tendo, todavia, limite quanto ao valor dos bens, que deve ser igual ou inferior a 1.000 (mil) salários mínimos. A existência de herdeiro incapaz não obsta a opção pelo arrolamento comum, desde que a isso não se oponham os interessados e o Ministério Público. Segue um rito mais simples, regido pelos arts. 664 e 665, também pelo art. 667, todos do CPC/15.

2. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NO INVENTÁRIO

No inventário, cujo procedimento justamente é mais completo, o pagamento do imposto de transmissão deve ser feito no curso do processo judicial, tão logo concluída e lançada nos autos a partilha, mas sempre antes da sentença. É o que se extrai do art. 654 do CPC/15: "*pago o imposto de transmissão a título de morte [...] o juiz julgará por sentença a partilha*".

Sendo referido imposto de competência da Fazenda Pública Estadual (CF, 155, I), deverá ela ser intimada previamente ao julgamento da partilha, para que se manifeste sobre a regularidade do recolhimento, que já deve estar comprovado nos autos. E somente com a manifestação favorável da Fazenda é que a partilha será julgada, ressalvada

a hipótese do parágrafo único, do art. 654, do CPC/15. Indispensável, de qualquer forma, a intimação prévia da Fazenda Pública no inventário judicial, uma vez que há o condicionamento da prolação da sentença à prova da quitação do tributo conforme exigência do ente fazendário.

O momento da comprovação do pagamento do imposto é bem definido em norma que não enseja dificuldade de compreensão, tampouco comporta maior questionamento. Com efeito, Marcus Vinícius Rios Gonçalves ensina que, no procedimento do inventário, *"depois de prestadas as últimas declarações, será feito o cálculo dos impostos mortis causa e inter vivos [...]"* sendo que, em seguida, *"será ouvida a Fazenda Pública e o juiz decidirá sobre o montante, em decisão sujeita a agravo de instrumento"*. Portanto, somente *"depois de as partes manifestarem-se sobre o esboço de partilha, feito o pagamento de imposto mortis causa, o juiz julgará a partilha por sentença, contra a qual cabe apelação"*³.

3. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NO ARROLAMENTO SUMÁRIO

No arrolamento sumário, cujo rito, como vimos, é mínimo, o regramento é diverso: não há essa vinculação do julgamento da partilha ao pagamento do imposto de transmissão *causa mortis*, tampouco qualquer restrição à liberação dos expedientes subsequentes, necessários à transmissão/apropriação dos bens aos contemplados com a herança (formal de partilha, carta de adjudicação e alvarás), como havia no direito anterior (CPC/73, art. 1.031, § 2º)⁴.

É o que se extrai do art. 659 e seus parágrafos do CPC/15, que indica a sequência dos atos a ser observada no arrolamento sumário. Primeiro, a

homologação (de plano) da partilha (*caput*), ao que se segue o trânsito em julgado. Na sequência, a lavratura do formal ou da carta de adjudicação, a expedição de alvarás e, enfim, intimação do fisco para o lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes (§ 2º).

Disciplina, aliás, que se complementa com o § 2º do art. 662 do CPC/15, ao qual o próprio art. 659 faz remissão, no qual se encontra a prescrição de que o *"imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária"*.

Acrescente-se o *caput* do art. 662, que diz que no arrolamento *"não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio"*.

No arrolamento sumário, portanto, tudo o que se refere ao imposto *causa mortis* passa a acontecer exclusivamente na esfera administrativa, quando já findo o processo judicial (diversamente do inventário, como vimos), liberada, ademais, a Fazenda Pública, do valor atribuído aos bens pelos herdeiros (CPC/15, art. 662, § 2º, parte final), de modo a que o cálculo do tributo seja feito segundo seus próprios critérios de avaliação dos bens do espólio - na hipótese de divergência com o valor estimado pelos herdeiros.

Desta forma, tem-se que o lançamento e o pagamento do imposto *causa mortis* não vinculam a homologação judicial da partilha, que deve ser feita tão logo esteja formalizada nos autos, tampouco condicionam a liberação dos expedientes necessários à transmissão dos bens do acervo,

resolvida, ainda, a questão das dívidas do espólio conforme previsão legal específica (CPC/15, art. 663).

Nesse sentido é o posicionamento de Humberto Theodoro Junior, quando leciona, a respeito da homologação da partilha no arrolamento sumário, que será feita *"independentemente de vista à Fazenda Pública e de recolhimento do imposto de transmissão"*⁵. Segue, ainda, o autor, firmando entendimento de que a *"sistemática do arrolamento sumário dos arts. 659 a 663 subtraiu do Judiciário o dever de controlar o recolhimento do imposto de transmissão causa mortis (art. 662, § 1º). Exige, apenas, a intimação do fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária (art. 662, § 2º), fato que ocorrerá depois de homologada a partilha ou deferida a adjudicação (art. 659, § 2º)"*⁶.

Esse também parece ser o entendimento de José Miguel Garcia Medina quando, a respeito do arrolamento sumário, afirma que no *"regime do Código de Processo Civil de 2015, a prova de quitação dos tributos não é condição para a homologação da partilha. De acordo com o § 2º, do art. 659 da nova lei processual, basta que se intime a Fazenda Pública para lançamento do tributo cabível"*⁷. Intimação essa, acrescenta-se, que será feita após a expedição de todos os atos subsequentes à partilha, já findo o arrolamento, como prescreve o art. 659, § 2º, parte final, do CPC/15.

3.1 Direito anterior. Art. 1.031, § 2º, do CPC/73 e art. 192 do CTN.

No direito anterior, embora também houvesse previsão idêntica à do atual art. 662 do CPC/15 no

sentido de que no arrolamento "não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio" (CPC/73, art. 1.034, caput), e também de que "o imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária" (CPC/73, art. 1.034, § 2º), havia um obstáculo a que assim se procedesse cabalmente. Era a regra contida no art. 1.031, § 2º, do CPC/73, que determinava que o formal de partilha e os alvarás decorrentes da sentença de homologação da partilha somente seriam "expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos"⁸.

Ocorre que referida norma não foi contemplada no CPC/15, que reproduziu tão somente aquelas que remetem o *causa mortis* à esfera administrativa (são elas, justamente, as do art. 659, § 2º, e do art. 662). Assim, não há fundamento algum para trazer a Fazenda Pública aos atos judiciais do arrolamento sumário. Até porque não adotar esse entendimento tornaria inócua a modificação legislativa de não ter repetido a regra do art. 1.031, § 2º, do CPC/73. O atual contexto normativo do arrolamento sumário não deixa dúvida sobre a intenção do legislador de retirar em definitivo da esfera judicial a questão tributária relativa ao imposto de transmissão, desvinculando a conclusão do arrolamento a pendências dessa natureza.

Não obstante, há quem vá buscar no art. 192 do CTN a exigência de condicionamento da sentença de partilha à comprovação do pagamento do imposto de transmissão. Luiz Guilherme Marinoni, por exemplo,

assim se posiciona:

"Apesar de o art. 659, § 2º, do CPC/15 prever que só depois de transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou adjudicação é que a Fazenda Pública procederá ao lançamento dos tributos incidentes, o art. 192, CTN estabelece comando diverso, que prevalece no caso. Por isso a homologação da partilha está condicionada à comprovação de pagamento de todos os tributos referentes aos bens do espólio (art. 192, CTN)"⁹.

Registre-se que embora o autor, no comentário, não discrimine o imposto de transmissão, referindo-se apenas aos tributos que incidem sobre bens do espólio (que têm natureza diversa do imposto de transmissão), entende-se que está se referindo a todos os tributos (relacionados aos bens e ao de transmissão), já que o comentário que faz é do teor do art. 659, do CPC/15, que disciplina tanto o imposto de transmissão, quanto "outros tributos porventura incidentes".

Seja como for, a tese de prevalência da regra do art. 192 do CTN sobre a posterior, que é a do CPC/15, não se sustenta. É fato que o CTN, embora lei ordinária, cumpre as vezes da lei qualificada exigida pela Constituição Federal de 1988 para tratar das matérias tributárias reservadas à lei complementar. Todavia, somente naquelas matérias reservadas pela própria Constituição à lei complementar é que se lhe confere referido *status*, e, no mais, suas normas não têm referida prerrogativa.

A propósito (do campo de atuação reservado à lei complementar e regulamentação pelos demais instrumentos legislativos), encontra-se na doutrina referência de que *"a diferença material*

espécies normativas. A lei complementar deve regulamentar apenas matérias expressamente previstas na Constituição [...]”¹⁰. Conclui-se, pois, que “quando a Constituição atribui matéria à reserva de lei complementar, esta não poderá ser regulamentada por lei ordinária, medida provisória ou lei delegada”¹¹. Em abalizado estudo do tema, o tributarista Eduardo Sabbag elucida que “nos casos em que uma norma constitucional não é autoexecutável, há necessidade, prevista na Constituição, de se aprovar uma lei complementar para que tal norma surta efeito”. E arremata: “em matéria de direito tributário, o art. 146 da CF exige lei complementar”¹².

A prudência de se seccionar o campo de cada meio legislativo ganha ainda maior fôlego quando matérias de outros instrumentos vêm vertidas em lei complementar. É que, como sobredito, senão pelo processo legislativo (já que é basicamente o trâmite diverso que define o *nomem iuris* da lei como complementar, ou impõe a submissão às demais fontes formais - e.g. medida provisória, lei ordinária, etc.), a reserva deve ser aferida sob o prisma material. E é neste aspecto que a identificação da fonte ganha importância. Em esclarecedor precedente, o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, desvelou a tese ao referir que uma determinada norma, “a despeito de seu caráter formalmente complementar, veiculou matéria não submetida à reserva constitucional de lei complementar, a permitir, por isso mesmo, que eventuais alterações no texto desse diploma legislativo pudessem ser introduzidas mediante simples lei ordinária”¹³.

Assim, quando o CTN preceitua, no art. 192, que “nenhuma sentença de julgamento de partilha ou

adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas", não está tratando de hipótese reservada à lei complementar, cujo campo de incidência é delimitado pela Constituição Federal (art. 146), senão de matéria de conteúdo residual, relegada ao legislador ordinário. Portanto, a conclusão de que referida norma, se não revogada pela novel disciplina do CPC/15, por força do princípio de que lei posterior revoga a anterior¹⁴, ao menos ao arrolamento sumário não se aplica.

Daniel Amorim Assumpção Neves, ao comentar o art. 659 do CPC/15, refere-se especificamente a esse o conflito de normas, posicionando-se no sentido de que a mais recente deve prevalecer: "*É inegável o conflito entre o art. 659, § 3º, do Novo CPC e o art. 192 do CTN, mas nesse caso entende-se que a norma mais recente, presente no diploma processual, deve prevalecer*"¹⁵.

Embora em sua conclusão o autor não tenha feito referência expressa à questão de fundo ora analisada, por evidente que o raciocínio afigura-se o mesmo.

E ainda que assim não fosse, é fato que o art. 192 do CTN refere aos impostos que condicionam a prolação da sentença como sendo "*todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas*", nos quais não se inclui o imposto de transmissão *causa mortis*, que tem natureza diversa, como se verá na sequência.

Importante acrescentar, por fim, que quando o CPC/15 prescreve que o lançamento administrativo do imposto de transmissão no arrolamento será feito "conforme dispuser a legislação tributária" (prescrição contida no art. 659, § 2º,

e nos mesmos termos reiterada no art. 662, § 2º), está tão somente dizendo o óbvio, pois a matéria relativa a lançamento de tributo efetivamente não é de sua alçada, sendo reserva de lei complementar. Trata-se, na verdade, de questão de ordem constitucional, disciplinada no art. 146, III, da CF, que prescreve que cabe à lei complementar "*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributário*".

Portanto, também da remissão feita no CPC/15 à conformação do lançamento do imposto de transmissão à legislação tributária não se pode extrair fundamento para fazer prevalecer a regra do art. 192 do CTN, que tão somente disciplina o momento de comprovação do pagamento dos tributos referentes aos bens do espólio e suas rendas, matéria que, como já observado, não se inclui na reserva de lei complementar.

4. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NO ARROLAMENTO COMUM

No arrolamento comum, a sistemática relativa ao momento do lançamento e pagamento do imposto *causa mortis* afigura-se a mesma prevista para o procedimento sumário.

O arrolamento comum está disciplinado, naquilo que lhe é particular, nos arts. 664 e 665 do CPC/15. O primeiro deles - art. 664 - contém o regramento geral do procedimento, e no seu § 4º está a disciplina acerca do lançamento e pagamento do imposto *causa mortis*.

Dispõe referido parágrafo: "*Aplicam-se a essa espécie de arrolamento, no que couber, as disposições do art. 672, relativamente ao lançamento, ao pagamento e à quitação de taxa*

judiciária e do imposto sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio”.

O dispositivo em análise, como se vê, remete a outra norma a disciplina relativa ao lançamento e pagamento do imposto de transmissão. Ocorre que essa outra, no caso o art. 672, trata especificamente da cumulação de inventários, nada dizendo respeito ao imposto *causa mortis*. Evidencia-se, assim, uma impossibilidade material de integrar à hipótese prevista no § 4º do art. 664 o conteúdo do artigo ao qual faz remissão (art. 672), que não lhe diz respeito algum. E isso gera verdadeira lacuna no que tange à disciplina do imposto de transmissão no arrolamento comum, já que para tal desiderato a norma do art. 672 não se presta.

4.1 Erro material no texto do art. 664, § 4º, do CPC/15. Antecedentes históricos.

Analisando-se a tramitação legislativa do CPC/15, verifica-se que na origem do projeto de lei não havia essa lacuna, decorrente do apontado “desencontro entre normas” no que tange ao imposto de transmissão no arrolamento comum.

No PL 8046/2010¹⁶, a norma que hoje está contida no art. 664 do CPC/15 estava inserida no art. 650, com, praticamente, o mesmo conteúdo. Referido artigo, ademais, em seu § 4º, fazia a remissão normativa ao art. 648 do projeto. Esse art. 648, por sua vez, referia-se regularmente à disciplina do lançamento e pagamento do imposto de transmissão, em norma que hoje está no art. 662 do CPC/15. Vejamos a redação dos dois artigos no PL 8046/2010:

Art. 650. Quando o valor dos bens do espólio for igual ou inferior a mil salários mínimos, o inventário se processará na forma de

arrolamento, cabendo ao inventariante nomeado, independentemente da assinatura de termos de compromisso, apresentar, com suas declarações, a atribuição do valor dos bens do espólio e o plano de partilha.

§ 1º Se qualquer das partes ou Ministério Público impugnar a estimativa, o juiz nomeará um avaliador, que oferecerá laudo em dez dias.

§ 2º Apresentado o laudo, o juiz, em audiência que designar, deliberará sobre a partilha, decidindo de plano todas as reclamações e mandando pagar as dívidas não impugnadas.

§ 3º Lavrar-se-á de tudo um só termo, assinado pelo juiz, pelo inventariante e pelas partes presentes ou seus advogados.

§ 4º Aplicam-se a essa espécie de arrolamento, no que couberem, as disposições do art. 648, relativamente ao lançamento, ao pagamento e à quitação da taxa judiciária e do imposto sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio

§ 5º Provada a quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, o juiz julgará a partilha

Art. 648. No arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio.

§ 1º A taxa judiciária, se devida, será calculada com base no valor atribuído pelos herdeiros, cabendo ao Fisco, se apurar em processo administrativo valor diverso do

estimado, exigir a eventual diferença pelos meios adequados ao lançamento de créditos tributários em geral.

§2º O imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas ou valores dos bens do espólio atribuídos pelo herdeiros.

Até aí o texto afigurava-se harmônico e coeso, havendo perfeita adequação na remissão de um artigo ao outro (do art. 650 ao art. 648). Ocorre que, na sequência dos trabalhos legislativos e com a superveniência de emendas redacionais, o projeto foi votado em sessão deliberativa ordinária no dia 26/03/2014 e resultou em um texto que modificou esse encadeamento entre os dois artigos, passando a remissão a ser feita a artigo de conteúdo diverso (justamente o da cumulação dos inventários), mas sem qualquer justificativa ou explicação para que assim se procedesse.

A propósito, o teor dos artigos no texto votado na ocasião:

Art. 679. Quando o valor dos bens do espólio for igual ou inferior a mil salários mínimos, o inventário se processará na forma de arrolamento, cabendo ao inventariante nomeado, independentemente da assinatura de termos de compromisso, apresentar, com suas declarações, a atribuição do valor dos bens do espólio e o plano de partilha.

§ 1º Se qualquer das partes ou Ministério Público impugnar a estimativa, o juiz nomeará um avaliador, que oferecerá laudo em dez dias.

§ 2º Apresentado o laudo, o juiz, em audiência

que designar, deliberará sobre a partilha, decidindo de plano todas as reclamações e mandando pagar as dívidas não impugnadas.

§ 3º Lavrar-se-á de tudo um só termo, assinado pelo juiz, pelo inventariante e pelas partes presentes ou seus advogados.

§ 4º Aplicam-se a essa espécie de arrolamento, no que couberem, as disposições do art. 687, relativamente ao lançamento, ao pagamento e à quitação da taxa judiciária e do imposto sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio

§ 5º Provada a quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, o juiz julgará a partilha.

Art. 687. É lícita a cumulação de inventários para a partilha de heranças de pessoas diversas quando haja:

I - Identidade de pessoas por quem deva ser repartidos os bens;

II - Heranças deixadas pelos dois cônjuges ou companheiros;

III - Dependência de uma das partilhas em relação à outra.

Parágrafo único. No caso previsto no inciso III, se a dependência for parcial, por haver outros bens, o juiz pode ordenar a tramitação separada, se melhor convier ao interesse das partes ou à celeridade processual.

Não bastasse, o projeto seguiu tramitando, com sucessivas emendas e renumerações, até votação final e sanção, sem que fosse observado o erro na remissão do artigo, que acabou reproduzido no texto final, que hoje é lei vigente.

Seja como for, não há como afastar a conclusão de que a remissão, no art. 664, § 4º, do CPC/15,

ao art. 672, configura, efetivamente, erro material, devido à falha na renumeração dos artigos durante a tramitação legislativa. O artigo ao qual remete a norma (art. 672), como já pontuamos, não tem qualquer relação ou pertinência à hipótese normativa para a qual é destinado, conforme o comando expresso e finalístico do art. 664, § 4º, do CPC/15. Ademais, não há registro algum de discussão legislativa que fundamente ou justifique alguma modificação do teor da regra originária no arrolamento comum, que determinava aplicar, quanto ao imposto *causa mortis*, o mesmo procedimento previsto para o arrolamento sumário (PL 8046/2010, art. 650, combinado com o art. 648; que, no texto atual, correspondem ao art. 664 e art. 662, respectivamente).

Causa espécie, na verdade, que um erro dessa natureza tenha passado despercebido durante tão longa tramitação legislativa, também posteriormente, ao que parece, quando já vigente a lei, pelos primeiros estudiosos que se depararam com o Código¹⁷.

4.2 Recurso à hermenêutica. Superando o erro material.

É de rigor, portanto, que se lance mão da hermenêutica, para procurar parâmetros de interpretação do dispositivo legal em exame e, com isso, integrá-lo ao sistema normativo de modo a se poder aplicá-lo ao caso concreto da forma mais adequada¹⁸.

Pela via da interpretação gramatical – pela qual se busca o sentido da norma no próprio texto legal – confirma-se a constatação de que a referência feita ao art. 672, no § 4º do art. 664, do CPC/15, está fora do contexto normativo, uma vez que nada disciplina sobre lançamento, pagamento de taxa

judiciária ou imposto de qualquer natureza.

A interpretação lógica - aquela que tenta buscar, dentre as possíveis inteligências ou acepções da norma, aquela que pareça mais conforme à razão - leva-nos ao mesmo sentido. Não se concebe, no caso em particular, interpretação que satisfaça a lógica do razoável, confirmado a exegese da falta de coerência ou completude entre a norma que remete (art. 664, § 2º, do CPC/15) e a que é remetida (art. 672 do CPC/15).

Sob a ótica da interpretação sistemática - que questiona como extrair o significado de fragmento legislativo dentro do contexto normativo no qual está inserido, para se chegar à harmonia do ordenamento enquanto sistema -, quando muito, a confirmação de que as normas em confronto não fazem sentido juntas, não se harmonizam. Nesse critério, ainda, poderíamos nos socorrer, num esforço hermenêutico, da máxima de que *"quando duas normas do mesmo diploma parecem incompatíveis, a aparente antinomia se resolve, principalmente, pela detecção da regra geral e da exceção"*¹⁹. No caso, o arrolamento sumário seria o gênero, do qual a modalidade comum seria espécie. Assim, a possibilidade de compreender que, diante da incompatibilidade entre as normas no arrolamento comum, relativamente ao tratamento do ITCMD, deveria prevalecer o procedimento previsto para o arrolamento sumário.

Não obstante, parece-nos que a melhor exegese para tornar a norma aplicável encontra-se na interpretação histórica, método que procede à análise da lei a partir de *"seus antecedentes históricos, verificando as circunstâncias fáticas e jurídicas que lhe antecederam, bem como o próprio processo legislativo correspondente"*²⁰.

A análise da *occasio legis* - que na interpretação histórica busca a origem próxima do texto, do momento em que foi elaborada²¹ - vem justamente confirmar a hipótese de erro material devido à falha na renumeração dos artigos durante os trabalhos legislativos, como vimos. A solução, então, seria fazer a integração legislativa ao sistema, lendo-se a remissão feita no § 4º do art. 664 do CPC/15, como sendo ao art. 662, conforme a concepção primeira e que efetivamente lhe dá sentido e aplicabilidade.

Na mesma conclusão se chega ao considerar a *origo legis* - método de interpretação histórica pelo qual se busca a origem remota da lei, ou seja, de onde evoluiu na legislação que lhe serviu de modelo²². A nascente do art. 664, § 4º, do CPC/15 está no art. 1.036, § 4º, do CPC/73, tendo ambos conteúdo normativo idêntico²³. Destaque-se que as duas normas versam sobre a mesma hipótese (lançamento e pagamento do imposto de transmissão e taxa judiciária no arrolamento comum), além de igualmente remeterem a aplicação de procedimento contido em outra norma do mesmo código. Só que a regra do CPC/73 remete ao art. 1.034 e seus parágrafos, que corresponde justamente ao art. 662 do CPC/15, conforme a concepção originária do projeto de lei. Enquanto a do CPC/15 remete ao art. 672, que, ao revés, corresponde ao art. 1.043 do CPC/73 e, igualmente, não tem relação alguma com a hipótese normativa, já que, como já anotado, trata da cumulação de inventários.

Não há dúvida de que a norma sob exame evoluiu do direito anterior, de modo que há que se lançar "*uma ponte entre as obscuras disposições do presente e os preceitos correspondentes e talvez claros do Direito anterior*", para conhecer o

espírito e alcance da norma submetida a exegese²⁴.

Desta maneira, é inafastável a interpretação de que a norma contida no art. 664, § 4º, do CPC/15, particularmente na parte que remete ao art. 672, do Código, está referindo-se ao art. 662. Não sendo assim, não haveria como integrar a regra ao sistema normativo, tampouco aplicá-la aos casos concretos, ficando sem solução, ao menos no contexto do Código, a disciplina relativa ao lançamento e pagamento do imposto de transmissão no arrolamento comum.

É o que se propõe, diante do texto normativo em vigor e enquanto persistir a omissão do legislador na correção do erro material apontado. Confirma-se, pois, a assertiva inicial de que a questão do lançamento e pagamento do imposto *causa mortis*, no arrolamento comum, deve ser resolvida da mesma maneira prevista para o modo sumário, no art. 662 do CPC/15, como remete o art. 664, § 4º, do CPC/15, em sua melhor exegese.

4.3 Tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas. Tratamento diferenciado.

Necessário, ainda, para concluir a análise da problemática em discussão, discriminar que a regra que se segue no § 5º do art. 664 do CPC/15 diz respeito a encargos tributários diversos, não se aplicando ao imposto de transmissão. Referido parágrafo condiciona o julgamento da partilha à prova da "quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas", que consistem em ônus de natureza diversa do imposto de transmissão.

Com efeito, o ITCMD não consiste em tributo que incide sobre os bens do espólio, mas especificamente sobre a transmissão da herança, que é seu fato gerador (CF, 155, I c/c CTN, arts.

35 a 42). Inclusive, o próprio CPC/15, sempre que prescreve disciplina relativa ao imposto de transmissão, o faz de modo a discriminá-lo como espécie diferenciada de tributo que é (art. 654: imposto de transmissão a título de morte; 659, § 2º: imposto de transmissão e outros tributos porventura incidentes; art. 662, *caput*: tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade; art. 662, § 2º: imposto de transmissão; art. 659, § 5º: imposto sobre a transmissão da propriedade).

Os tributos que recaem sobre os bens do espólio são aqueles que têm por fato gerador a propriedade, como por exemplo, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR). O primeiro (IPTU), tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (CF, 156, I c/c CTN, art. 32). No segundo (ITR), o fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município (CF, 153, VI c/c CTN, art. 29). Já os tributos sobre as rendas consistem propriamente no imposto de renda, que tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CF, 153, III c/c CTN 43).

Essa distinção conforme a natureza do tributo, como elemento merecedor de tratamento diferenciado no procedimento do arrolamento, foi bem pontuada pelo Des. Luiz Ambra, do Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 85602-08.2013.8.26.000. Referindo-se ao art. 1.036, § 5º, do CPC/73 (que tem conteúdo idêntico

ao atual art. 664, do CPC/15), afirmou que a alusão a bens do espólio, na norma em exame, diz respeito *"apenas às dívidas a eles inerentes por exemplo, ao imposto predial ou ao territorial urbano, de cada imóvel a ser partilhado é que a regra respectiva diria respeito. Não às dívidas do espólio propriamente ditas, relativas (elas sim) à transmissão hereditária de todo o acervo patrimonial, gravável pelo causa mortis"*. Ainda que a referência no voto tenha sido feita ao art. 1.036, § 5º, do CPC/73, é perfeitamente aplicável à hipótese em exame, visto que referida norma é a correspondente ao art. 664, § 5º, do CPC/15, inclusive de idêntico teor²⁵.

O STJ já se manifestou sobre essa matéria em julgado proferido antes da inclusão do § 2º no art. 1.031 do CPC/73²⁶, quando a diferenciação ora apresentada era relevante no caso concreto:

*"No procedimento do arrolamento, disciplinado pelo art. 1.031 e segs. do CPC, a homologação da partilha depende apenas da prova de quitação dos tributos relativos aos bens e às rendas do espólio. No arrolamento não se admitem questões relativas aos lançamentos de tributos relativos à transmissão"*²⁷.

No mesmo sentido, discriminando os tributos que recaem sobre os bens do espólio e suas rendas do imposto *causa mortis*, Humberto Theodoro Junior, igualmente referindo-se ao art. 1.036, § 5º, do CPC/73, leciona que: *"provadas as quitações dos tributos relativos aos bens do espólio (e não ao imposto de transmissão de bens), o juiz estará habilitado a julgar a partilha"*²⁸.

Não devem ser confundidos, portanto, os tributos cujo pagamento vincula a sentença que julga a partilha com aqueles que não têm essa força e cuja

apuração e pagamento devem ser resolvidos na esfera administrativa, como é o caso do ITCMD no arrolamento em suas duas formas, conforme expressa previsão legal.

E tal diferenciação afigura-se de todo relevante diante da revogação do art. 1.031, § 2º, do CPC/73, que condicionava a expedição dos formais de partilha e alvarás ao pagamento de todos os tributos. Na vigência de referida regra, todos os tributos, indistintamente, deveriam ser pagos no curso do processo judicial, não importando a natureza. Isso, inclusive, fazia com que essa diferenciação no tratamento conforme a natureza do tributo acabasse por não ter maior significado e relevância no caso concreto. Agora, a situação é diferente, já que são apenas os tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas que condicionam o julgamento da partilha, no arrolamento comum, a teor do que prescreve expressamente o § 5º do art. 664 do CPC/15. Não mais o imposto de transmissão, cuja sistemática de recolhimento subordina-se expressamente ao disposto no § 4º do art. 664 do CPC/15.

Raciocínio que afasta, também, a aplicabilidade do art. 192 do CTN, caso não admitida a tese de revogação, porque igualmente refere-se aos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas.

CONCLUSÃO

Essa é a nova sistemática no que diz respeito ao tratamento do imposto de transmissão *causa mortis* no procedimento especial do arrolamento, na disciplina do CPC/15.

No inventário, há o condicionamento da prolação da sentença que julga a partilha à prova da quitação do tributo conforme exigência do ente

fazendário. O pagamento do imposto deve ser feito no curso do processo judicial. Apenas após a manifestação favorável da Fazenda Pública Estadual é que será proferida sentença de julgamento da partilha. É a regra do art. 654 do CPC/15.

No arrolamento sumário, conforme a prescrição dos arts. 659 e 662 do CPC/15, tudo o que se refere ao *causa mortis* passa a acontecer exclusivamente na esfera administrativa, quando já findo o processo judicial. Não há vinculação da sentença da partilha ao pagamento do imposto de transmissão, tampouco qualquer restrição à liberação dos expedientes subsequentes, necessários à transmissão e apropriação dos bens partilhados aos contemplados com a herança (formal de partilha, carta de adjudicação e alvarás), como havia no direito anterior, mesmo porque o art. 1.031, § 2º, do CPC/73 foi revogado sem que outra norma de mesmo conteúdo o substituísse.

A norma do art. 192 do CTN - que trata de matéria de conteúdo residual, e não de hipótese reservada à lei complementar - não se aplica ao arrolamento sumário, que tem disciplina própria. Também porque os impostos a que se refere têm natureza diversa do imposto de transmissão *causa mortis*.

No arrolamento comum, a sistemática relativa ao lançamento e pagamento do imposto *causa mortis* deve ser resolvida da mesma maneira prevista para o arrolamento sumário, ou seja, nos termos do art. 662 do CPC/15. Aponta-se erro material no texto do art. 664, § 4º, do CPC/15, particularmente na remissão ao art. 672, que trata tão somente da cumulação de inventários e que, por tal razão, não tem qualquer relação ou pertinência com a hipótese normativa para a qual é destinado, conforme o

comando expresso e finalístico do art. 664, § 4º, do CPC/15. A integração da falha legislativa deve ser obtida mediante o método da interpretação histórica, cuja exegese indica que a remissão deve ser feita ao art. 662 do CPC/15.

Distingue-se, ainda, a regra contida no § 5º do art. 664 do CPC/15, que condiciona o julgamento da partilha à quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e as suas rendas, que consistem em encargos tributários de natureza diversa do imposto de transmissão. O *causa mortis* é tributo que incide sobre a transmissão da herança, que é seu fato gerador (CF, 155, I c/c CTN, arts. 35 a 42), ao passo que tributos sobre os bens do espólio são especificamente aqueles que recaem sobre a propriedade, como, por exemplo, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (CF, 156, I c/c CTN, art. 32) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (CF, 153, VI c/c CTN, art. 29), cujos fatos geradores são diversos. Já os tributos sobre as rendas consistem propriamente no imposto de renda, que tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CF, 153, III c/c CTN 43).

Não devem ser confundidos, portanto, os tributos cujo pagamento vincula a sentença que julga a partilha com aqueles que não têm essa força, como é o caso do imposto de transmissão *causa mortis* no arrolamento em suas duas modalidades, cuja solução reside exclusivamente na esfera administrativa, conforme expressa previsão legal.

1 Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

2 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.



- 3 GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. *Direito Processual Civil Esquemático*. 6. ed. São Paulo : Saraiva, 2015. p. 618 e 622.
- 4 CPC/73: Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.
- 5 THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil: procedimentos especiais*. 50. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. II. p. 299.
- 6 THEODORO JUNIOR, Humberto. *Op. Cit.* p. 299.
- 7 MEDINA, José Miguel Garcia. *Direito Processual Civil Moderno*. São Paulo : RT, 2015. p. 794.
- 8 Parágrafo 2º acrescentado pela Lei nº 9.280, de 30 de maio de 1996.
- 9 MARINONI, Luiz Guilherme e Outros. *Novo código de processo civil comentado*. São Paulo : RT, 2015. p. 659.
- 10 NOVELINO, Marcelo. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. Salvador, JusPodivm, 2015. p. 695.
- 11 NOVELINO, Marcelo. *Op. Cit.* p. 695/696.
- 12 SABBAG, Eduardo. *Direito Tributário Essencial*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2015. p. 104.
- 13 STF. RE 507253 SP. rel. Min. Celso de Mello. j. 11/12/2006. p. DJ 22/02/2007. RTJ 156/721-722.
- 14 Decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), art. 2º, § 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.
- 15 NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil Comentado*. Salvador : JusPodivm, 2016. p. 1068. Ressalve-se, no texto citado, que embora o autor mencione o § 3º, do artigo em análise, o comentário é, na verdade, ao texto do parágrafo 2º.
- 16 PL 8046/2010 (originado do PLS 166/2010) remetido pelo Senado à revisão da Câmara pelo ofício nº 2428/2010.
- 17 Embora não se tenha feito pesquisa exaustiva a respeito na doutrina, nas seguintes obras consultadas, referência alguma ao erro normativo foi encontrada: THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil: procedimentos especiais*. *Op. Cit.*; MEDINA, José Miguel Garcia. *Direito Processual Civil Moderno*. *Op. Cit.*; GONÇALVES, Marcos Vinícius Rios. *Novo curso de direito processual civil*. Processo de conhecimento (2ª parte) e procedimentos especiais. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 2016; MARINONI, Luiz Guilherme e Outros. *Novo código de processo civil comentado*. *Op. Cit.*; MARINONI, Luiz Guilherme e Outros. *Novo curso de processo civil*. São Paulo : RT, 2015. v. 3; NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil Comentado*. *Op. Cit.*; GONÇALVES, Tiago Figueiredo e Outro. Art. 664. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo : Saraiva, 2016. BACK, Alessandra. In: FAGUNDES CUNHA, José Sebastião e Outros. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 2015. Não obstante, encontrou-se em artigo de Marcela Furst, ao que parece escrito durante a *vacatio legis*, apontamento de erro no texto do art. 664, § 2º, do CPC/15, inclusive com conclusão de que a remissão adequada seria ao art. 662, do CPC/15 (FURST, Marcela M. Do inventário "arrolamento comum" e o Novo CPC. Disponível em <http://dramarcelamfurst.jusbrasil.com.br/artigos/198325356/do-inventario-arrolamento-comum-e-o-novo-cpc>. Acesso em 28/10/2016.
- 18 A análise hermenêutica que se segue foi baseada nas seguintes obras: MARQUES, Alberto. *Roteiro de Hermenêutica*. Curitiba :

- Juruá, 2003; MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2003.
- 19 MARQUES, Alberto. *Op. Cit.* p. 65.
- 20 GAGLIANO, Pablo Stolze e Outro. *Novo Curso de Direito Civil: parte geral*. 9. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. v.1. p. 62.
- 21 MARQUES, Alberto. *Op. Cit.* p. 61/62.
- 22 MARQUES, Alberto. *Op. Cit.* p. 61/62.
- 23 BUENO, Cassio Scarpinella. *Op. Cit.* p. 421.
- 24 MAXIMILIANO, Carlos. *Op. Cit.* p. 113.
- 25 TJSP. AI 85602-08.2013.8.26.000. Rel. Des.Luiz Ambra. j. 7.08/2013.
- 26 O § 2º, do art. 1.031, do CPC/73 foi acrescentado pela Lei nº 9.280/96, como já referenciado em nota anterior.
- 27 STJ. REsp. 50.529-1-SP. Ac. Un. da 1ª T. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. DJ de 20.02.1995. JSTJ/TRFs 71/265.
- 28 THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil : procedimentos especiais*. 44. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2012. v. III. p. 266.

REFERÊNCIAS

- BACK, Alessandra. In: FAGUNDES CUNHA, José Sebastião e Outros. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 2015.
- GAGLIANO, Pablo Stolze e Outro. *Novo Curso de Direito Civil: parte geral*. 9. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. v.1.
- GONÇALVES, Marcos Vinícius Rios. *Novo curso de direito processual civil. Processo de conhecimento (2ª parte) e procedimentos especiais*. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 2016.
- _____. *Direito Processual Civil Esquematizado*. 6. ed. São Paulo : Saraiva, 2015.
- GONÇALVES, Tiago Figueiredo e Outro. Art. 664. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo : Saraiva, 2016.
- MARINONI, Luiz Guilherme e Outros. *Novo código de processo civil comentado*. São Paulo : RT, 2015.



_____. *Novo curso de processo civil*. São Paulo : RT, 2015. v. 3.

MARQUES, Alberto. *Roteiro de Hermenêutica*. Curitiba : Juruá, 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Forense : Rio de Janeiro, 2003.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Direito Processual Civil Moderno*. São Paulo : RT, 2015. NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil Comentado*. Salvador : JusPodivm, 2016.

NOVELINO, Marcelo. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. Salvador : JusPodivm, 2015.

SABBAG, Eduardo. *Direito Tributário Essencial*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2015.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil: procedimentos especiais*. 50. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. II.

_____. *Curso de Direito Processual Civil : procedimentos especiais*. 44. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2012. v. III.

