

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**ITBI X ITCMD: UMA ANÁLISE DE BITRIBUTAÇÃO SOBRE O
EXCESSO DE QUINHÕES RECEBIDOS EM PARTILHA NO ÂMBITO
DO RIO DE JANEIRO**

TIAGO CAMPOS SILVA

RIO DE JANEIRO

2017/2

TIAGO CAMPOS SILVA

**ITBI X ITCMD: UMA ANÁLISE DE BITRIBUTAÇÃO SOBRE O
EXCESSO DE QUINHÕES RECEBIDOS EM PARTILHA NO ÂMBITO
DO RIO DE JANEIRO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Msc. Bruno Maurício Macedo Curi.

RIO DE JANEIRO

2017/2

CIP – Catalogação na Publicação

S586i Silva, Tiago Campos
ITBI X ITCMD: UMA ANÁLISE DE BITRIBUTAÇÃO SOBRE
O EXCESSO DE QUINHÕES RECEBIDOS EM PARTILHA NO
ÂMBITO DO RIO DE JANEIRO / Tiago Campos Silva. --
Rio de Janeiro, 2017.
67 f.

Orientador: Bruno Mauricio Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. ITBI. 2. ITCMD. 3. Bitributação. 4.
Federalismo Fiscal. 5. Excesso de Partilha. I.
Curi, Bruno Mauricio Macedo, orient. II. Título.

TIAGO CAMPOS SILVA

**ITBI X ITCMD: UMA ANÁLISE DE BITRIBUTAÇÃO SOBRE O
EXCESSO DE QUINHÕES RECEBIDOS EM PARTILHA NO ÂMBITO
DO RIO DE JANEIRO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Msc. Bruno Maurício Macedo Curi.

Data da Aprovação: __/__/____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO
2017/2

DEDICATÓRIA

Dedico esta pesquisa à minha amada esposa Natalia. Glorifico a Deus pelo privilégio de ser seu marido.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ser meu Pai, meu Salvador e meu Consolador. Agradeço a ele por me guiar em cada passo da minha caminhada, por ter paciência comigo. Agradeço a Deus porque, sem Ele, nada posso fazer.

A seguir, agradeço a minha esposa Natalia. Ela sempre é o natal dos dias corriqueiros, a cor que alegra um dia cinzento, e a prova de que vale a pena ser feliz.

Sou grato a meus pais, pois sempre estiveram ao meu lado, doando amor e apoio. Obrigado à Camila, minha irmã, que sempre me desafiou a me tornar uma pessoa sábia.

Agradeço à Faculdade Nacional de Direito, que me recebeu de portas abertas, bem como aos professores que estimularam o aprendizado do conteúdo.

Agradeço ao Lenilson, que me ajudou em vários momentos do curso. Admiro muito sua integridade.

Agradeço ao Professor Bruno Curi, por aceitar ser meu orientador.

RESUMO

Esta pesquisa destina-se à verificação da possível ocorrência de bitributação entre o Imposto de transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição e o Imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; no âmbito do Município e do Estado do Rio de Janeiro. Tal pesquisa restringir-se-á a uma hipótese que pode ensejar a tributação de um ou de outro imposto, conforme suas peculiaridades: o excesso de quinhões recebidos em partilha. Para diferenciar as zonas de incidência de cada imposto, ater-se-á ao caráter oneroso ou gratuito das transmissões. Será analisada tanto a jurisprudência quanto a doutrina sobre o tema. Buscar-se-á uma definição do termo "reposição". A pesquisa tem como elemento chave a compreensão da dinâmica federativa do Estado Brasileiro, mais notadamente o federalismo fiscal assim como a compreensão da forma como cada autoridade administrativa interpreta a lei instituidora de seu respectivo tributo. Por fim, concluir-se-á pela possibilidade ou não de ocorrência de bitributação, com a devida reflexão sobre os prováveis motivos que a ensejariam.

Palavras-Chave: Impostos de Transmissão; Federalismo Fiscal; Bitributação; Excesso de Partilha; Reposição.

ABSTRACT

This research is aimed at verifying the possible occurrence of double taxation between the transfer tax between living people, on any account, by an onerous act, of immovable property, by nature or physical access, and of real rights over real estate, except for guarantee, as well as assignment of rights to its acquisition and the Tax of transmission causes mortis and donation, of any assets or rights; in the scope of the Municipality and the State of Rio de Janeiro. Such research will be restricted to a hypothesis that may lead to taxation of one or another tax, according to its peculiarities: the excess of shares received in sharing. In order to differentiate the areas of incidence of each tax, it will be observed the onerousness or the gratuity of the transmissions. Both jurisprudence and doctrine on the subject will be analyzed. A definition of the term "replacement" will be sought. The research has as key element the understanding of the federative dynamics of the Brazilian State, most notably fiscal federalism as well as the understanding of how each administrative authority interprets the law establishing its respective tax. Finally, it will be concluded by the possibility or not of occurrence of double taxation, with due reflection on the probable reasons that would cause it.

Keywords: Transmission Taxes; Fiscal Federalism; Double taxation; Excess of Sharing; Replacement

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

CC – Código Civil

ITBI – Imposto de transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

ITCMD – Imposto de transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos

ITD – ITCMD no âmbito do Estado do Rio de Janeiro

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana

ITR – Imposto Territorial Rural

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SMF – Secretaria Municipal de Fazenda

LISTA DE SÍMBOLO

§ - parágrafo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 – FEDERALISMO FISCAL E A BITRIBUTAÇÃO.....	16
1.1. Quanto ao peculiar federalismo brasileiro e seus impactos no federalismo fiscal	16
1.2. Quanto à questão da bitributação	22
CAPÍTULO 2 - DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS LIGADOS À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA “EXCESSO DE PARTILHA”, EM NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO	26
2.1. Quanto à Unidade do Sistema Jurídico	26
2.2. Da definição de “gratuidade” e “onerosidade” conferida pelo direito civil	27
2.3. Quanto à indistinta utilização do termo “reposição”	28
CAPÍTULO 3 – DISPOSIÇÕES LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE O EXCESSO DE PARTILHA	34
3.1 Como tratam a questão a legislação dos sujeitos ativos dos tributos objetos do estudo .	34
3.2. Como a Jurisprudência entende a transmissão que ocorre em excessos de partilha	36
CAPÍTULO 4 – INTERPRETAÇÕES DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS SOBRE O EXCESSO DE PARTILHA	40
4.1. Quanto à forma como a Secretaria Municipal de Fazenda do Município do Rio de Janeiro tratava o assunto.....	40
4.2. Quanto à jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro sobre o assunto.....	42
4.3. Quanto ao novo entendimento adotado pela Secretaria Municipal de Fazenda do Município do Rio de Janeiro.....	44
4.4 Quanto à forma como a Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro trata o assunto.....	47
CAPÍTULO 5 – SOBRE A PROSPECÇÃO DE POSSIBILIDADE DE BITRIBUTAÇÃO..	51
5.1 Do Convênio entre o Município e o Estado do Rio de Janeiro	51
5.2. Da remanescente possibilidade de bitributação.....	51
5.3 Quanto à interpretação dos atos supostamente ilícitos	55
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS	63

INTRODUÇÃO

A origem do imposto sobre a transmissão de bens remonta ao Egito, no reinado de Psamético I (666 a 654 a.C.), onde uma lei tornava obrigatória a inscrição de heranças nos registros públicos, por meio do pagamento de uma taxa sobre o valor dos bens transmitidos.¹

Já em Roma, no ano V da era cristã, no governo do imperador Augusto foi criada a *Lex Julia Vicesima hereditatis*, a qual instituía o imposto de transmissão *causa mortis* no âmbito do Império Romano. Tal lei compreendia que a alíquota de 5% seria aplicada sobre a totalidade dos bens nas sucessões legítimas e nas testamentárias, deduzidas as despesas com funerais, sendo contribuintes somente os cidadãos romanos.

Nos séculos XVII e XVIII o imposto sobre sucessões foi incorporado de forma definitiva ao sistema tributário de diversos países, assumindo a forma essencial com que chegou até a atualidade. Os doutrinadores são categóricos ao afirmar que na Inglaterra, com o *probate duty* de 1694, o imposto sucessório surgiu com as características financeiras que conserva modernamente: os bens não se transmitiam diretamente do falecido para os herdeiros, passando antes por um administrador da herança ou por um executor do testamento, os quais recolhiam uma taxa (*probate*) ao assumirem suas funções.

Segundo Nicácio², porém, foi na França, por meio da instituição do imposto do centésimo do dinheiro, o ponto de partida dos tributos incidentes sobre a transmissão de bens, seja *inter vivos*, seja *causa mortis*.

Já em Portugal, antes de 1661, há registros de tributos cobrados pela transmissão da posse ou do aforamento da terra por morte do vassalo. Tratava-se do direito regaliano. Tal imposição tomou o nome de *lutuosas*³ que, durante a ocupação de Portugal por Napoleão Bonaparte, foi extinta por completo. Mas em 1838 surge novamente, com a denominação de “imposto de transmissão por título gratuito”, sendo esta alterada para “contribuição de registro

¹ Cf. Petronio Baptista de Araújo, *O impôsto sobre a transmissão da propriedade*, p. 197.

² *Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”*, p.28.

³ Cf. Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 374.

por título gratuito”, em 1860, e posteriormente, em 1929, para “imposto sobre as sucessões e doações”⁴.

O imposto de transmissão surgiu no Direito brasileiro em 1809, à luz do Alvará 3, quando foi instituída a meia sisa (5%) incidente sobre transações com bens de raiz e sobre o tráfico de escravos⁵. Uma vez que a Constituição de 1824 não tratou do tributo, este apareceu pela primeira vez no texto constitucional de 1891.

Com o Ato Adicional de 1934, foi instituída a favor dos estados e dos municípios a sisa sobre transação com bens de raiz⁶. Nas constituições seguintes, o imposto assumiu a forma de tributo estadual até a Constituição de 1988.

A Reforma trazida pela Emenda Constitucional nº 18/65, o imposto para os estados passou a abarcar tanto a transmissão *inter vivos* quanto a *causa mortis*.

A Constituição Federal de 1988 promoveu a divisão do imposto em dois, a fim de satisfazer as exigências estaduais e municipais, conferindo aos municípios o imposto incidente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, a título oneroso e por atos *inter vivos*; e aos Estados o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Retornou-se, em relação ao imposto estadual, à lógica do sistema da Constituição de 1946, em que a transmissão de quaisquer bens corpóreos ou incorpóreos era tributada. O espectro de incidência do imposto estadual foi notoriamente expandido, passando a incidir tanto sobre a transmissão *causa mortis* de bens de qualquer natureza, quanto sobre a transmissão *inter vivos* desses bens, a título gratuito, na forma do disposto no art. 155, I, da CF.

A história do ITBI e do ITCMD se confunde com a história do federalismo brasileiro. A incomum elevação dos municípios ao status de ente federado trouxe a necessidade de conferir-lhes competência tributária autônoma. A opção do Constituinte em atribuir-lhes a

⁴ Cf. Petronio Baptista de Araújo, op. Cit., p.204.

⁵ Cf. Kiyoshi Harada, *ITBI – Doutrina e Prática*, p. 19.

⁶ Idem, p. 20.

competência sobre o ITBI, a princípio, não traria maiores problemas, no que tange à questão da bitributação, tendo em vista que este imposto versa apenas sobre transmissões onerosas, enquanto que o imposto de transmissão estadual, o ITCMD, abrangeria apenas as transmissões gratuitas.

No entanto, apesar de aparentemente distintas, as zonas de incidência dos tributos mencionados anteriormente podem, pelo menos em tese, apresentar uma zona de interseção em suas hipóteses de incidência, o que é o tema do presente trabalho.

O Imposto de transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, mais conhecido pela sigla ITBI, foi formalmente previsto no artigo 156, inciso II da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88)⁷.

O espectro de incidência deste imposto abrange a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre eles, de forma onerosa, com exceção dos direitos reais de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. A competência para sua instituição é do município de situação dos imóveis.

De acordo com a própria definição do tributo, verificamos a necessidade da presença de três características elementares para que ele possa ser cobrado: em primeiro lugar, a transmissão deve versar sobre bem imóvel ou direito real a ele relativo; em segundo lugar, tal transmissão deverá ter caráter oneroso; e em terceiro lugar, a transmissão deve operar-se entre vivos.

Já o Imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, de competência estadual, formalmente previsto no artigo 155, inciso I, da CRFB/88⁸, mais conhecido pela sigla ITCMD, tem duas hipóteses de incidência distintas: a transmissão decorrente de um falecimento, seja por herança, seja por legado; e a transmissão caracterizada por doação. A gratuidade da transmissão é aspecto comum às duas hipóteses. Os bens ou

⁷ BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156, inciso II. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 nov.2017.

⁸ Op. Cit., art. 155, inc. I.

direitos aqui transmitidos, diferentemente do ITBI, podem ter tanto a natureza de bem móvel quanto a de bem imóvel.

A natureza dos bens transmitidos é importante elemento de distinção entre o ITBI e o ITCMD, tendo em vista que, enquanto o primeiro tributo cuida apenas da transmissão de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; o segundo não está submetido a essa restrição, podendo incidir sobre a transmissão de quaisquer bens e direitos.

O presente trabalho, contudo, não pretende se fixar à natureza dos bens transmitidos, se móveis ou imóveis, enquanto aspecto para diferenciar os tributos. O foco da presente análise está circunscrito a outro elemento essencial para a individualização das zonas de incidência dos impostos em questão: o fato das transmissões denotarem caráter gratuito ou caráter oneroso.

Dessa forma, podemos depreender que não trataremos aqui da primeira hipótese de incidência do imposto estadual, qual seja a transmissão decorrente de um falecimento, tendo em vista que o elemento oneroso aqui não é possível. A segunda hipótese é a que nos interessa: a transmissão por meio de doação.

Quanto às hipóteses de incidência dos impostos, a análise restringir-se-á a uma situação específica: o recebimento de excesso de meação ou de quinhão por ocasião da divisão do patrimônio comum ou da partilha.

Tal situação ocorre em sucessão *causa mortis*, na dissolução de sociedade conjugal ou de união estável, na alteração do regime de bens ou na dissolução de condomínio, quando qualquer dos cônjuges, companheiros, herdeiros ou condôminos recebe montante que excede sua meação, seu quinhão, sua quota ou sua fração ideal.

Quanto ao aspecto espacial, o presente trabalho irá tratar da eventual bitributação que possa ocorrer entre dois entes específicos: o Estado do Rio de Janeiro e o Município do Rio de Janeiro. Por esse motivo, em que pese a pesquisa de jurisprudência sobre o tema não se restringir aos processos envolvendo os entes mencionados, será analisada de maneira mais

minuciosa a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por conta de sua competência territorial para julgar demandas envolvendo tais entes.

Desse modo, a fim de demonstrar a existência de bitributação entre o ITCMD, de competência do Estado do Rio de Janeiro, e o ITBI, de competência do município do Rio de Janeiro, adentraremos na história do federalismo brasileiro, além de explorar a forma como doutrina e jurisprudência tratam o tema “excesso de partilha”, com o fim de verificar, diante desse panorama, a forma como os próprios entes compreendem suas competências, criam e interpretam as leis que regem seus respectivos tributos.

CAPÍTULO 1 – FEDERALISMO FISCAL E A BITRIBUTAÇÃO

1.1. Quanto ao peculiar federalismo brasileiro e seus impactos no federalismo fiscal

Os municípios, entes autônomos genuinamente brasileiros, têm relevância histórica, pois a fonte de poder municipal remonta ao período colonial. Sendo impossível de governar um território tão vasto a uma distância transcontinental, a Coroa Portuguesa se viu obrigada a testemunhar a emergência de núcleos locais de poder, buscando controlá-los como a um Estado Unitário, o que nunca foi possível de forma efetiva.

As cidades brasileiras surgiram em função das vontades e interesses das Metrôpoles colonizadoras, o que foi consideravelmente diferente em relação às cidades europeias estabelecidas a partir do século XII, que surgiram por conta do crescimento natural dos grupos sociais⁹.

Segundo Castro¹⁰, a municipalidade brasileira nasce com a criação em 1532 da Vila de São Vicente por Martin Afonso de Souza, ainda sob a vigência das Ordenações Manuelinas de 1521. Seguiram-se àquela a criação das cidades de Olinda, Santos, Salvador, Santo André de Borda do Campo e Rio de Janeiro. Já o início da “República Municipal Brasileira” é identificado com o surgimento da Vila, a qual reveste-se de importância, por ser o primeiro governo local autônomo das Américas, conforme registra Godoy.¹¹

A organização municipal portuguesa foi implantada nas primeiras vilas e cidades do Brasil. As diversas funções que compunham tal estrutura foram aqui reproduzidas: alcaide, juiz ordinário, vereador, juiz de fora, procurador e homens bons. O método impositivo da metrópole logo se revelou, trazendo consigo o inevitável desprestígio das comunidades locais, em especial, pela integração dos juízes de fora, representantes da Coroa Portuguesa, nos conselhos municipais.¹²

⁹ Sobre o processo de formação dos municípios brasileiros, veja-se CARNEIRO, Levi. “Organização dos Municípios e do Distrito Federal”. Rio de Janeiro: S/ Ed., 1953, p. 9-14.

¹⁰ CASTRO, José Nilo de. “Direito Municipal Positivo”. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 31.

¹¹ GODOY, Mayr. A Câmara Municipal. 2 ed. São Paulo: EUD, 1989, p. 10.

¹² CASTRO, idem, p. 30

Maria Coeli Simões Pires¹³ retrata bem a realidade colonial em seu artigo “Autonomia municipal no Estado brasileiro”, do qual citamos o seguinte trecho:

“Apesar da lógica centralista da Coroa no tocante à administração, persistente na subjugação da Colônia e na resistência das Capitâneas às Comunas, a instituição municipal ganhou incontestável vigor ainda no Brasil Colônia, para o que contribuíram, entre outros fatores: a distância da Metrópole; a vastidão territorial da Colônia; o afastamento entre a cidade e a sede dos latifúndios, o que projetava a necessidade de que cada cidade logo se constituísse em centro de poder autossuficiente; a ênfase dada pela colonização portuguesa à instalação de núcleos urbanos como suporte às aspirações de desenvolvimento da burguesia mercantil, seja como ponto de convergência da produção rural, seja como estratégia para alcance do mercado europeu; as determinações contidas nas cartas de doação aos donatários e nos regimentos dos Governadores-Gerais quanto às atividades econômicas e quanto à fundação dos centros político-administrativos; o apoio da Igreja; o poder político da vereança e a iniciativa própria das câmaras que se arrogavam relevantes atribuições em assuntos das Capitâneas e de interesse local; o poder econômico dos proprietários rurais; o sentimento nativista de cada povo e a reação das Câmaras contra os governadores das Capitâneas Hereditárias”.

Mesmo diante dos esforços para unificar a Colônia brasileira e do Estado Unitário adotado pela Carta de 1824, no Brasil Império, em virtude de imposição política, a descentralização no país foi tida como a solução mais factível, sendo, dessa forma, a estrutura efetivamente adotada.

O município ganhou foro constitucional no período imperial. A Carta de 1824 revestiu de importância a instância local. Foi dado tratamento especial às Câmaras Municipais, que receberam regimento em capítulo apartado da Constituição. Fica clara tal proposta pela redação do artigo 167¹⁴, com a previsão de que “em todas as Cidades, e Villas ora existentes, e nas mais, que para o futuro se crearem haverá Camaras, ás quaes compete o Governo economico, e municipal das mesmas Cidades, e Villas”.

O termo município foi inaugurado pelo artigo 68¹⁵ da Constituição Republicana de 1891, que adotou o Federalismo como forma de Estado. A expressão *autonomia municipal* é estabelecida pelo mesmo artigo. Contudo, tal autonomia foi submetida ao arbítrio do Estado, o qual deveria determinar seu escopo, tendo, portanto, um caráter frágil.

¹³ PIRES, Maria Coeli Simões. Autonomia Municipal no Estado Brasileiro. Revista de Informação Legislativa, Senado Federal, Brasília, a. 36, n. 142, abr./jun. 1999, p. 147-148.

¹⁴ BRASIL. Planalto. Constituição Política do Império do Brazil (de 25 de março de 1824). Art. 167. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

¹⁵ BRASIL. Planalto. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Art. 68. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

Essa idiossincrasia reduziu tal modelo de autonomia a um caráter nominal. Aliado a isso, poucos eram os recursos destinados aos municípios, o que os tornava dependentes do Poder Central, além do fato da nomeação de prefeitos para boa parte dos municípios ser extremamente contingenciada.

Mesmo Rui Barbosa, notório defensor de um federalismo extremo como solução para superar os obstáculos do Estado Unitário estatuído pela Constituição do Império de 1824, por considerar a centralização absoluta “incompatível com o liberalismo financeiro em país de dimensão continental”, chamava a atenção para os prejuízos causados pelos excessos cometidos pelas províncias, conforme ensina Ricardo Lobo Torres¹⁶:

“A discriminação de rendas da Constituição de 1891 e a voracidade dos Estados em busca da ampliação de suas fontes mereciam críticas constantes [de Rui]: ‘Aqui, pelo contrário, tudo que os Estados são, devem-no à revolução de 1889 e à Constituição de 1891. Eram províncias centralizadas: elevaram-se a Estados autônomos. Vegetavam à custa das sobras da matéria tributável reservadas nas suas fontes principais ao orçamento geral: hoje dominam independentemente, pela Constituição republicana, um vasto campo tributário. E não lhes basta’. (...)”

Os ideais democráticos permearam a Constituição de 1934, que em seu artigo 13¹⁷ consagrou o renascimento do municipalismo, que deveria ser amparado pelo Poder Central. Reestabeleceu-se e ampliou-se a autonomia municipal, garantida pela Carta Constitucional e baseada no critério do peculiar interesse. No campo político, estabeleceu-se a eleição de prefeito e vereadores. No campo financeiro, garantiu-se ao Município receita própria por meio da competência tributária conferida a ele para instituir seus impostos. No campo administrativo, a capacidade de organização de seus serviços foi protegida contra as arbitrariedades do Estado.

Sob a égide de um regime autoritário, a Constituição de 1937 deu ao poder do município um caráter eminentemente nominal. A autonomia política municipal sofreu severas restrições pois, apesar da previsão da eleição de vereadores, o Poder Legislativo municipal perdeu prestígio com a dissolução dos sistemas de representação. O critério para investidura

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 82 e 90-91.

¹⁷ BRASIL. Planalto. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Art. 13. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

dos prefeitos passou a ser a nomeação pelo Governador. O regime intervencionista pelos Estados nos Municípios foi consagrado.

Nessa época, a autonomia financeira e administrativa, imprescindíveis a uma dinâmica federativa, foram obliteradas por meio de brutal concentração de poderes no âmbito do executivo federal, em prejuízo de Estados e Municípios. Como é próprio dos governos ditatoriais, estes se tornaram instâncias gerenciais da União, a qual, em um viés próprio do período ente guerras, revestiu de especial prestígio as cidades estratégicas e de expressão industrial que poderiam colaborar de forma mais efetiva com a consecução dos objetivos nacionais.

Após o governo ditatorial de Getúlio Vargas, com o fim do “Estado Novo”, a Constituição de 1946, inaugurando uma nova fase, retomou os preceitos democráticos, devolvendo a autonomia aos estados e municípios que havia sido negada pelo texto constitucional anterior.

Foram traçadas três linhas básicas de autonomia, consagradas pelo artigo 28¹⁸ da Carta de 46: a autonomia política, a autonomia financeira e a autonomia administrativa. Podemos citar quatro comandos constitucionais que conferiram importância ao município: distribuição mais equitativa das rendas públicas pela ampliação da participação do município nas finanças, o regramento dos fundos de transferência, a reintegração do Município no sistema eleitoral do País e o estabelecimento de barreiras à intervenção arbitrária dos estados nos municípios.

Não se verificava, contudo, uma distinta divisão de competências e poderes entre os centros subnacionais. Por isso mesmo, é equivocado afirmar que a autonomia política estabelecida pela Constituição de 1946 era consistente.

Com o advento da ditadura militar, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69 instrumentalizaram a subtração de poder local em detrimento do poder central. A maior parte da receita pública foi destinada à União. Isso tornava os municípios e estados financeiramente dependentes da União, o que conferia a esses entes fragilidade em sua autonomia para aplicação de recursos.

¹⁸ BRASIL. Planalto. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (DE 18 de setembro de 1946). Art. 28. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017.

O princípio da simetria forçava os municípios a reproduzirem a estrutura administrativa da União, o que não permitia uma adaptação adequada de tal estrutura às características particulares de cada localidade. Foi consagrada uma fragilidade política municipal perante o Estado-membro, por conta do recrudescimento das possibilidades de intervenção estadual.

Como se não bastassem tais medidas, foram implementadas severas limitações à remuneração dos membros do Poder Legislativo Municipal, sendo estabelecido que, para municípios com população abaixo de certa faixa, os mandatos eletivos deveriam ser exercidos de forma gratuita.

Como não poderia ser diferente, com o fim da ditadura militar e a reinauguração de um período democrático no país, a Constituição de 1988 trouxe mudanças significativas na aparência do Estado Brasileiro, seja por conta do fortalecimento dos centros de poder regional e local, seja pela imposição de limitações aos antigos desmandos do Poder Central.

Não se pode, é claro, falar em modelo tradicional de federação, uma vez que as idiosincrasias históricas e culturais de cada nação fazem-na caminhar pelas mais distintas veredas. Mas mesmo considerando a maioria das federações, não poderíamos dizer que o Brasil se alinharia às suas formas.

Mais se afastam, contudo, pela presente Carta, as peculiaridades nacionais em relação às dos outros países. O ente local passa a ser tratado de forma bastante distinta. Segundo Maria Coeli Simões Pires¹⁹ “ganha este relevância no plano federativo, seja pela excepcionalidade do *status* a ele conferido, seja pela sinalização – pelo menos no plano constitucional – no sentido da inversão do movimento expansionista do poder central”.

A CRFB/88 distingue o tratamento dado aos municípios brasileiros em relação à forma como outras Federações normatizam o funcionamento municipal em suas Cartas Constitucionais. Isso ocorre não apenas em relação a outros países, mas também em comparação com nossas Constituições anteriores.

¹⁹ PIRES, Maria Coeli Simões. Autonomia Municipal no Estado Brasileiro. Revista de Informação Legislativa, Senado Federal, Brasília, a. 36, n. 142, abr./jun. 1999, p. 147-148.

Comparando-se a Constituição atual com os textos constitucionais brasileiros anteriores, houve uma ampliação considerável da autonomia municipal, tanto no aspecto político, quanto no administrativo e financeiro, pois os municípios foram integrados à Federação Brasileira, tornando-se importantes elementos da organização e do equilíbrio político-administrativo brasileiro.

Apesar da doutrina majoritária posicionar-se no sentido de considerar, com a edição da Constituição de 1988, como entes federativos os municípios, essa questão não se mostra pacificada, visto que há doutrinadores que defendem que municípios já seriam entidades federativas desde a promulgação da Constituição de 1946. Outros, porém, rechaçam a ideia de autonomia municipal, sustentando que os municípios ainda devem ser categorizados como divisões apenas administrativas.

Apesar das divergências, optamos, no presente trabalho, por considerar que os municípios protagonizaram uma evolução histórica em sua autonomia, até serem reconhecidos como entes autônomos pela CRFB/88, com os poderes de autogoverno, auto-organização, autoadministração e auto legislação.

Pode-se concluir que a experiência federalista brasileira sofreu diversas oscilações em seu périplo pelas ordens constitucionais que vigoram em cada época. Tal fenômeno se traduziu em uma distribuição de competências desigual entre os entes federativos, o que, sem dúvida, influenciou na política fiscal, tendo em vista que mais recursos devem ser destinados aos entes que recebem a maior parte das competências. Conforme já lecionava RICARDO LOBO TORRES²⁰:

“O Brasil tem convivido, durante todo o período republicano, com um federalismo fiscal pendular, que alterna épocas de centralização de recursos financeiros e poder nas mãos do Governo Federal com outras em que se privilegiam os entes menores, tudo a coincidir com as vicissitudes do autoritarismo político. As Constituições de 1891 e de 1946 adotaram o perfil descentralizador, enquanto as Cartas de 1937 e 1967/69 inclinaram-se pelo modelo de centralização financeira. A Constituição de 1988, até como reação ao regime autoritário de 1967/69, sinalizou no sentido da descentralização (...)”

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume V: o orçamento na constituição. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 297-298.

O federalismo fiscal é, sem dúvida, um dos aspectos mais relevantes do federalismo, visto que traz, em seu bojo, a viabilidade de manter entes federativos realmente autônomos, ao conferir-lhes fontes próprias de receitas por meio de tributos de competência e, por conseguinte, autonomia financeira.

Não há que se falar em autonomia de um ente federado se este não dispõe uma receita própria, garantida por dispositivos constitucionais, por meio da qual será possível efetivar todos os demais elementos da autonomia, pois se um ente não dispõe de autonomia financeira, como poderá exercer sua autonomia política, legislativa e administrativa?

1.2. Quanto à questão da bitributação

A CRFB/88 garantiu aos entes federados fontes de receitas para garantir-lhes autonomia. Apesar dos repasses obrigatórios de receitas de tributos próprios de um ente para outro (artigo 159²¹ da CRFB/88) ser importante fonte de receita, a instituição e cobrança dos tributos de competência própria dos entes se mostra como elemento mais importante dessa autonomia, pois nesse caso há não somente a possibilidade de obter a receita, mas também a capacidade legislativa para normatizar a competência constitucional sobre o tributo a fim de maximizar a arrecadação para os cofres do Erário.

Foram conferidos aos municípios três tributos principais: o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto de Transmissão Inter Vivos, por ato oneroso, de bens imóveis, este último objeto de nosso estudo.

A autonomia dos estados membros também é garantida pela CRFB/88, com prerrogativas próprias, atribuições distintas das dos municípios e, como não poderia ser diferente, tributos específicos com hipóteses de incidência que não se confundem com as dos tributos municipais. Sob este aspecto, destacamos a competência tributária ativa conferida pelo texto constitucional aos estados-membros para instituir o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), também objeto de nosso estudo.

²¹ BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 159. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 nov.2017.

Com o objetivo de desenvolver o tema do presente trabalho de forma adequada é necessário definir o que é bitributação

Conforme ensina a professora Regina Helena Costa:²²

"A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico".

A bitributação é ilegítima, em razão da inconstitucionalidade, por conta da violação de normas sobre competência tributária. Há, porém, duas circunstâncias em que a bitributação é autorizada pelo próprio texto constitucional.

O primeiro caso é o imposto extraordinário, que pode ser instituído na iminência ou no caso de guerra externa, pela União, podendo estar compreendido ou não em sua competência. Tal imposto está previsto no art. 154, II²³ da Constituição Federal de 1988, abaixo transcrito:

Art. 154. A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

O segundo relaciona-se ao âmbito internacional. Trata-se de tributo recolhido em um Estado e, simultaneamente, cobrado em outro.

Quando um contribuinte residente em um País recebe pagamento por um trabalho executado em outro, por exemplo, poderá ser cobrado imposto sobre a renda em ambos. Isso depende, é claro, de regulações internas e externas, com o devido respeito às soberanias nacionais.

²² COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 67.

²³ BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 154, inciso II. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 out.2017.

A doutrina e a jurisprudência, sem dúvida, enfrentam importantes questionamentos quanto ao estabelecimento das competências tributárias dos entes federativos, a fim de discernir as fronteiras entre os campos de incidência de cada tributo.

Tal esforço se dá com o objetivo claro de diminuir as zonas de interseção entre as hipóteses de incidência de cada tributo, pois apesar do intenso regramento constitucional de infraconstitucional dado ao Sistema Tributário Nacional, a ocorrência de casos concretos, nos quais um ente invade a competência alheia é muito frequente. Dentre esses casos podemos destacar três exemplos, a título de ilustração.

O primeiro exemplo trata-se da definição do que é um imóvel urbano, a fim de obliterar a bitributação entre o Imposto Predial de Territorial sobre Imóveis Urbanos (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR).

O CTN define os critérios para considerar um imóvel como sendo urbano, mas a destinação do imóvel pode influenciar na compreensão do conceito. Conforme se define a natureza do imóvel, ou o IPTU, ou o ITR, deverá ser cobrado, sendo eles mutuamente excludentes.

O segundo exemplo diz respeito à prestação de serviço sobre a qual o Estado reclama a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e o município efetua o lançamento do Imposto sobre Serviços e de Qualquer Natureza (ISS). Apesar dos serviços sujeitos à tributação municipal constarem expressamente em Lei Complementar Federal, tal distinção, em certas ocasiões, não é clara.

O terceiro exemplo seria a cobrança de ISS por dois municípios sobre a prestação do mesmo serviço.

Nosso objeto de estudo, a bitributação entre ITCMD e ITBI em excessos de partilha, não é, como já dito anteriormente, amplamente debatido, seja por parte da doutrina, seja por parte da jurisprudência. Os motivos pelos quais isso ocorre serão explorados em momento oportuno.

Tal fato, no entanto, não tira a importância desta hipótese de bitributação, uma vez que a busca por um Sistema Tributário coeso deve resistir a todas as possibilidades de bitributação, com a finalidade de mitigar, ou até mesmo erradicar, conflitos de competência entre os entes federativos.

A erradicação da bitributação se mostra distante, ainda mais em um Sistema Tributário tão complexo quanto o nosso. Entretanto, a ambição de alcançá-la não deve ser abandonada, tendo em vista a intrínseca ligação deste problema com o mau funcionamento do federalismo fiscal.

Em última análise, a erradicação da bitributação é fundamental para a manutenção da forma federativa de Estado, da maneira como nossa Constituição Federal a desenhou: revestida de tal importância que foi erigida ao *status* de cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso I, da CRFB/88)²⁴.

²⁴ BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. artigo 60, § 4º, inciso I. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 nov.2017.

CAPÍTULO 2 – DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS LIGADOS À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA “EXCESSO DE PARTILHA”, EM NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO

2.1 Quanto à Unidade do Sistema Jurídico

Não há que se falar em interpretação da legislação tributária sem considerarmos a necessária unidade de nosso sistema jurídico, o qual apresenta caráter absoluto, visto que, não há como omitir outros institutos para o estudo em análise. Não há autonomia científica do direito tributário, transparecendo, assim, de forma luminosa o princípio da unidade do sistema. Pela inteligência deste, o direito tributário está tão vivamente ligado ao conjunto de regras jurídicas vigente que não pode prescindir de qualquer delas, ainda que seja caracterizado o predomínio de algumas²⁵.

Tal afirmação é confirmada pelo disposto no art. 110 do CTN²⁶, *in verbis*: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Não pode se conceber, portanto, a ideia de uma possível fronteira entre o direito tributário e outros ramos do direito, como direito constitucional, empresarial, administrativo, civil, dentre outros. O direito tributário pode buscar sua justificativa de validade em qualquer deles, sempre que for preciso integrar o seu conteúdo, sentido e alcance²⁷. Pode também socorrer-se de institutos de outros ramos do direito para estabelecer os efeitos jurídicos decorrentes de seus próprios institutos.

Dessa forma, é descabida tanto a suposta autonomia do direito tributário, quanto a discussão sobre a privacidade dos demais ramos do direito, sob pena de transformarmos o sistema em um “caleidoscópio” de entendimentos divergentes e desconexos entre si.

²⁵ Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis E Doação: ITCMD*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pág. 31.

²⁶ BRASIL. Planalto. LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 110. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 15 nov. 2017.

²⁷ Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis E Doação: ITCMD*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pág. 31.

O ordenamento jurídico não pode ser decomposto. Representa uma unidade. Não é possível depreender seus conceitos de forma isolada, o que corresponderia a ignorar o sistema como um todo. Dessa forma, a abordagem da temática do presente trabalho impôs a exploração de diversos institutos de direito civil, como “contratos”, “doação”, “compra e venda” etc, diante da impossibilidade de aquele ser compreendido ante a desconsideração destes.

2.2 Da definição de “gratuidade” e “onerosidade” conferida pelo direito civil

O instituto da doação está disciplinado no Capítulo IV do TÍTULO VI (Das Várias Espécies de Contrato) do Livro I do Direito das Obrigações do Código Civil. Assim, podemos observar sua natureza contratual, tendo como principal característica a transferência de bens ou direitos de uma pessoa para outra por liberalidade, conforme disciplinado no artigo 538 do CC²⁸.

Tal instituto é diametralmente oposto a outro, previsto no Capítulo I do mesmo Título: o instituto do Contrato de Compra e Venda. A característica principal deste contrato é justamente o elemento que o diferencia da doação: o pagamento de preço em dinheiro, conforme dispõe o artigo 481 do Código Civil²⁹.

Não por acaso, o Contrato de Compra e Venda apresenta-se como sendo o componente da hipótese de incidência mais característica do ITBI, em virtude de sua onerosidade intrínseca.

Poder-se-ia imaginar, *a priori*, ser evidente a impossibilidade de confundir os dois institutos, o que nos levaria à conclusão pela inexistência de eventual bitributação entre o ITBI e o ITCMD. Entretanto, o presente trabalho tem como foco a análise de situações nas quais a onerosidade ou a gratuidade das transmissões não se mostra tão clara: as partilhas decorrentes de divórcio ou de inventário por falecimento, quando o(s) quinhão(ões) recebido(s) por uma(algumas) parte(s) exceder sua(s) parte(s) ideal(is).

²⁸ BRASIL. Planalto. LEI nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Art. 538. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 nov. 2017.

²⁹ Idem, Art. 481.

Cabe salientar que, nas partilhas decorrentes de inventário por falecimento, a transmissão tratada aqui não é do *de cuius* para os herdeiros, mas sim entre os herdeiros, haja vista o excesso de partilha recebido por um ou alguns deles.

Como considerar a transmissão entre herdeiros ou ex-cônjuges: gratuita ou onerosa? Deve-se a nosso ver, sempre ser considerada a intenção das partes. Não se poderia admitir, por exemplo, a existência de liberalidade (o que caracterizaria a doação) quando a parte que recebeu quinhão abaixo de sua parte ideal receber valor, a título de compensação, da parte que recebeu o excesso de partilha, caracterizando assim a onerosidade na transmissão.

Por outro lado, caso não haja compensação diante do excesso de partilha recebido, deve-se admitir a hipótese de doação, uma vez que a parte que recebe quinhão a menor, mesmo sabendo o *quantum* de sua fração ideal, concorda com a partilha realizada, o que caracterizaria, assim, a ocorrência de liberalidade na transmissão.

2.3 Quanto à indistinta utilização do termo “reposição”

Dá-se o nome de torna ou reposição à compensação que um partilhante, que recebeu quota-parte superior a ideal, dá ao que recebeu parte menor do que lhe era devida. Tal assunto não é muito explorado pela doutrina, mas podemos observar que não é algo pacificado, uma vez que a própria utilização do termo “reposição” é feita tanto para excesso em partilhas oneroso quanto gratuito. Tal fato é corroborado pela utilização indistinta (tanto para transmissões gratuitas quanto para onerosas) do verbete de Súmula nº 116 do STF, que se vale do termo “reposição”.

Segundo Regina³⁰ “também caracteriza a incidência do imposto sobre a transmissão de bens a título gratuito *inter vivos* (doação) a desigualdade nas partilhas realizadas em processos de separação, divórcio, inventário ou arrolamento”.

A autora, logo a seguir embasa seu entendimento na inteligência da Súmula 116 do STF³¹, *in verbis*: “Em desquite, ou inventário, é legítima a cobrança do chamado Imposto de

³⁰ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis E Doação: ITCMD*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pág. 103.

Reposição, quando houver desigualdade dos valores partilhados”. A conclusão obtida por sua análise é no sentido de afirmar que “o aspecto material da regra-matriz de incidência do imposto é a doação (transmissão gratuita *inter vivos*) de quaisquer bens ou direitos”³².

Já segundo Harada³³, “A reposição em dinheiro, ou compensação com bens de outra natureza para igualar os quinhões em partilha desencadeia a incidência do ITBI, conforme jurisprudência de nossos tribunais: “Súmula 116 do STF...””.

A jurisprudência, por sua vez, não busca perquirir a natureza jurídica do termo “reposição”, tendo em vista que o utiliza também indistintamente, tanto para transmissões gratuitas, quanto para onerosas, como podemos observar nos julgados abaixo transcritos³⁴:

APELAÇÃO. Repetição de indébito tributário. ITBI. Sentença procedente. Partilha. Ocorrendo distribuição desigual dos bens por ocasião de divórcio consensual das partes, haverá incidência do ITCMD, na parte que excedeu a meação, sem compensação pecuniária, a configurar transferência gratuita. Necessidade de restituir os valores indevidamente pagos Precedentes Sentença mantida. Recurso desprovido (TJ SP – APL: 00269021620098260053 SP 0026902-16.2009.8.26.0053, Relator: João Alberto Pizarini, Data de Julgamento: 08/05/2014, 14ª Câmara de Direito Público, Data da Publicação: 12/05/2014).

Na decisão acima transcrita, o voto do relator³⁵ afirma que “ultrapassada a questão da meação, a controvérsia cinge-se em saber se houve desigualdade na partilha e, em caso positivo, se a transferência do eventual excesso ocorreu a título oneroso ou gratuito”.

Reveste-se, dessa forma, de importância fundamental averiguar se na hipótese em análise houve desigualdade na partilha e, após isso, verificar em que condição ocorreu eventual recebimento da parte excedente.

³¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 116. Súmula disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200>. Acesso em: 12 nov. 2017.

³² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis E Doação: ITCMD*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pág. 103.

³³ Cf. Kiyoshi Harada, *ITBI – Doutrina e Prática*, p. 197.

³⁴ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado. Apelação nº: 00269021620098260053 SP 0026902-16.2009.8.26.0053, Relator: João Alberto Pizarini. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsj/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=7543409&cdForo=0&uuiidCaptcha=sajcaptcha_7f34fe8f852e47b3858c7fb524efc492&vlCaptcha=prB&novovlCaptcha=>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

³⁵ Idem, p. 4 do Acórdão.

Colhemos do julgado importante trecho do voto vencedor³⁶, que demonstra o critério utilizado pelo julgador para caracterizar a onerosidade ou não da transmissão:

“Isto porque, se houve alguma forma de compensação por parte do cônjuge que recebeu o bem de valor superior, tem-se que a transmissão ocorreu de modo oneroso, incidindo ITBI sobre o excesso da meação. Já no caso do excesso ter sido transferido por mera liberalidade do outro cônjuge, entende-se que houve uma doação, incidindo o ITCMD”.

Para embasar a decisão que opta pelo reconhecimento da gratuidade na transmissão do excesso de partilha, invoca-se a Súmula 116 do STF, a qual se vale de forma expressa do termo “reposição”, pois o inteiro teor do Acórdão assevera que “sob este aspecto, praticamente não há divergência doutrinária nem jurisprudencial, tendo a questão inclusive sido analisada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em sua Súmula 116”.

Conclui-se, ao fim do Acórdão, conforme trecho reproduzido abaixo³⁷, pela característica gratuita da transmissão, tendo em vista a verificação de ausência de compensação por conta do cônjuge que recebeu quinhão acima da fração ideal:

“Todavia, tal excesso de meação se deu de forma gratuita, não onerosa, razão pela qual deve sobre ele incidir o imposto de “doação”, ou ITCMD, conforme inclusive assinalou a D. Contadoria do Juízo, apontando, inclusive, a alíquota de 4% daquele tributo (fls. 68)”.

Dessa forma, o eminente colegiado reconhece a existência de uma desigualdade em partilha de caráter gratuito valendo-se, porém, de Súmula do STF que menciona a expressão “Imposto de Reposição”.

Corroborando nosso entendimento, outro julgado, do mesmo Tribunal³⁸, assevera que a hipótese de incidência do ITBI também se manifesta na desigualdade de partilha, quando houver compensação pecuniária, valendo-se para embasar tal entendimento a mesma Súmula 116 do STF, em cujo texto o termo “reposição” é empregado:

APELAÇÃO. Ação Anulatória de Débito Fiscal ITCMD. Sentença procedente. Partilha. Ocorrendo distribuição desigual dos bens por ocasião de divórcio

³⁶ Idem, p. 4 do acórdão.

³⁷ Idem, p. 5 do acórdão.

³⁸ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado. Apelação nº: 00466394520118260114 SP 0046639-45.2011.8.26.0114, Relator: Marcelo L Theodósio. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7947877&cdForo=0>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

consensual das partes, houve incidência do ITBI, na parte que excedeu a meação, com compensação pecuniária, a configurar transferência onerosa. Doação não caracterizada. Sentença de procedência mantida. Recurso improvido (TJ SP – APL: 00466394520118260114 SP 0046639-45.2011.8.26.0114, Relator: Marcelo L Theodósio, Data de Julgamento: 14/10/2014, 11ª Câmara de Direito Público, Data da Publicação: 20/10/2014).

O julgado, na redação do voto vencedor³⁹, comprova nosso ponto de vista ao afirmar que “ultrapassada a questão da meação, a controvérsia cinge-se em saber se houve desigualdade na partilha e, em caso positivo, se a transferência do eventual excesso ocorreu a título oneroso ou gratuito. E sob este aspecto, praticamente não há divergência doutrinária nem jurisprudencial, tendo a questão inclusive sido analisada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em sua Súmula 116”.

Entretanto, diferentemente do julgado anterior, o Tribunal em questão aponta a onerosidade da transmissão, conforme o trecho abaixo transcrito⁴⁰:

“Feitas tais, considerações, extrai-se dos autos que na homologação do divórcio consensual da autora com seu então marido, ele teve acréscimo em sua meação tendo em vista ter sido atribuído a este, o separando, todas as quotas da propriedade do casal na sociedade HUMANITAS ASSISTÊNCIA MÉDICA INTGEGRAL EM SAÚDE S/C LTDA, superando assim o valor de bens que couberam à separanda, aqui apelada convencionando eles que “... à título de compensação, pela partilha o separando irá destinar à separanda a quantia de R\$ 550.000,00...” às fls. 02/03.

Todavia, tal excesso de meação se deu de forma onerosa, não gratuita, razão pela qual deve sobre ele incidir o imposto ITBI, conforme inclusive assinalou o juízo a quo às fls. 152”.

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro também se manifesta no sentido de embasar suas decisões pela caracterização, seja da onerosidade, seja da gratuidade do excesso de partilha, na festejada Súmula 116 STF, conforme podemos observar no julgado abaixo, do qual citamos a ementa⁴¹:

Ação de Repetição de Indébito em face do Município do Rio de Janeiro. ITBI. Partilha homologada em inventário. Excesso na partilha. Alegação dos autores de pagamento indevido de ITBI por ocasião do registro do formal de partilha. Pedido de devolução dos valores. Sentença que julgou improcedente o pedido. Recurso de Apelação Cível dos autores. M A N U T E N Ç Ã O, pois, por ocasião da partilha dos bens do inventário ocorreu acerto entre as partes, o qual resultou em diferença

³⁹ Idem, p. 4 do acórdão.

⁴⁰ Idem, p. 5 do acórdão.

⁴¹ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado. Apelação nº 03944818320148190001, Relator: Otávio Rodrigues. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004B76FC9729679B5823677537BA99499F3C507112E3A5C&USER=>>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

entre os quinhões recebidos pela meeira e herdeiros. No caso dos autos, os herdeiros/autores receberam determinados bens imóveis na sua integralidade, ultrapassando o valor de seus respectivos quinhões, dando ensejo a novo fato gerador de tributo, o que justifica a cobrança do ITBI, não podendo ser acatada a tese de bitributação levantada pelos apelantes. Restou evidenciada na partilha de bens a compensação financeira entre os beneficiários da herança, não tendo os autores se desincumbido de demonstrar que a transação se deu a título gratuito. Pareceres do Ministério Público na mesma direção. D E S P R O V I M E N T O D O R E C U R S O. (TJ-RJ - APL: 03944818320148190001 RIO DE JANEIRO CAPITAL CARTORIO ELETRONICO DA 12 VARA FAZ PUBLICA, Relator: OTÁVIO RODRIGUES, Data de Julgamento: 18/10/2017, DÉCIMA PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 19/10/2017).

Em importante trecho do julgado⁴², observamos a menção à compensação financeira, tendo o Acórdão se escorado na Súmula do STF:

“No caso presente restou evidente a compensação financeira, conforme evidenciado na partilha de bens, não tendo os autores se desincumbido de demonstrar que a transação se deu a título gratuito.
Nesse sentido, a Súmula 116 do STF”.

Em outro Acórdão do referido Tribunal, pela redação da própria Ementa⁴³ podemos observar tratar-se o assunto de desigualdade na partilha sem a devida compensação. Entretanto, a mesma Súmula 116 do STF escora tal entendimento:

Agravo de instrumento. Inventário. Valor da venda de imóvel, ocorrida no curso do processo, que não foi incluído no esboço de partilha apresentado. Havendo desigualdade nos valores partilhados, mostra-se legítima a cobrança do imposto de reposição, conforme entendimento consubstanciado na Súmula nº 116 do Supremo Tribunal Federal. Eventual desigualdade na rateio do produto da venda do apartamento retro mencionado, poderá ensejar no recolhimento de tributo em favor da Fazenda Estadual. Precedentes desta Corte. Recurso ao qual se dá provimento, nos moldes do art. 557, § 1-A do Código de Processo Civil, para determinar a retificação da partilha, com a inclusão do produto obtido com a venda do imóvel no curso do inventário (TJ-RJ - AI: 00037635320138190000 RIO DE JANEIRO NITEROI 1 CARTORIO UNIFICADO CIVEL, Relator: EDUARDO DE AZEVEDO PAIVA, Data de Julgamento: 09/05/2013, DÉCIMA NONA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 24/05/2013).

Dessa forma, diante dos argumentos expostos acima, resta claro o entendimento dos Tribunais no sentido de considerar o termo “reposição” (utilizado na Súmula 116 do STF) como elemento caracterizador tanto de transmissões onerosas, quanto de transmissões gratuitas.

⁴² Idem, p. 7 do Acórdão.

⁴³ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado. Agravo de Instrumento nº 00037635320138190000, Relator: Eduardo de Azevedo Paiva. Decisão Monocrática disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00048215490D87B95E5AC70C11348CFEACF9C50221424050&USER=>>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

Tal fato, aparentemente irrelevante, revestir-se-á de fundamental importância para a análise do presente tema.

CAPÍTULO 3 – DISPOSIÇÕES LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE O EXCESSO DE PARTILHA

3.1. Como tratam a questão a legislação dos sujeitos ativos dos tributos objetos do estudo?

Passaremos, adiante, a analisar a forma como cada ente disciplina o tributo de sua competência, no âmbito da cidade do Rio de Janeiro, a saber: a normatização do ITBI pelo Município do Rio de Janeiro e a normatização do ITCMD pelo Estado do Rio de Janeiro, quando a tributação exercida por este último se der naquela municipalidade.

Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD – conforme a sigla conferida ao tributo pela própria Lei) foi instituído, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, pela Lei nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989. Já o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos, realizada *inter vivos*, por ato oneroso (ITBI) foi instituído, no âmbito do Município do Rio de Janeiro, pela Lei nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988, a qual foi substancialmente alterada pela Lei nº 5.740, de 16 de maio de 2014. Tais leis tiveram o objetivo de adequar a legislação tributária de cada ente federado ao Sistema Tributário Nacional instituído pela Magna Carta de 1988.

A Lei estadual nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, foi revogada, tendo sido substituída pela Lei nº 7174 de 28 de dezembro 2015.

A Lei nº 7174/2014⁴⁴, que disciplina o ITD em âmbito estadual, assim define seu fato gerador:

“Art. 2º O imposto tem como fatos geradores:

I – a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos; e

II – a doação de quaisquer bens ou direitos.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis e doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os beneficiários, usufrutuários, cessionários, fiduciários, herdeiros, legatários ou donatários”.

⁴⁴ RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Lei Estadual nº 7174, de 28 de dezembro 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Art. 2º. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument&Highlight=0,7174>>. Acesso em: 15 ago.2017.

Em seu artigo 4º, inciso III⁴⁵, a mesma lei caracteriza a transmissão gratuita em excesso de partilha:

“Art. 4º A doação se opera nos termos da lei civil quando uma pessoa, por liberalidade, transfere bens ou direitos do seu patrimônio para o de outra que os aceita expressa, tácita ou presumidamente, com ou sem encargo, em especial nos casos de:

(...)

III – excesso de meação ou quinhão quando, na divisão do patrimônio comum ou partilha, em sucessão causa mortis, dissolução de sociedade conjugal ou de união estável, alteração do regime de bens ou dissolução de condomínio, associação, sociedade empresarial ou civil, qualquer dos cônjuges, companheiros, herdeiros, condôminos, associados ou quotistas receber montante que exceda a meação, quinhão, quota ou fração ideal a que fazem jus”

Já em relação ao ITBI, assim define a Lei nº 1.364/1988⁴⁶ seu fato gerador:

“Art. 4º - O imposto tem como fato gerador a realização inter vivos, por ato oneroso, de qualquer dos seguintes negócios:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores”.

A previsão de tributação sobre o excesso de partilha oneroso encontra-se no artigo 5º da mesma lei, com redação dada pela Lei 5.740/2014⁴⁷:

“Art. 5º - Compreendem-se na definição do fato gerador as seguintes mutações patrimoniais, envolvendo bens imóveis ou direitos a eles relativos:

(...)

X – tornas ou reposições que ocorram nas partilhas ou divisões efetuadas em virtude de dissolução da sociedade conjugal, por separação judicial ou divórcio, de sucessão e de extinção de condomínio de imóveis, levando-se em conta exclusivamente os imóveis situados no Município do Rio de Janeiro”.

A partir da nomenclatura adotada pelas leis municipal e estadual, trataremos o excesso de partilha oneroso pelas expressões “torna” ou “reposição”, e o excesso de partilha gratuito simplesmente pela expressão “excesso de meação ou quinhão”.

⁴⁵ Op. Cit., Art. 4º, inciso III.

⁴⁶ RIO DE JANEIRO. Prefeitura Municipal. Lei Municipal nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988. Altera o Código Tributário Municipal (Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984), Institui os tributos que menciona, e dá outras providências. Art. 4º. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/45903b1a36787598032576ac007389c1?OpenDocument>>. Acesso em: 17 nov.2017.

⁴⁷ RIO DE JANEIRO. Prefeitura Municipal. Lei Municipal nº 5.740, de 16 de maio de 2014. Altera a Lei nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Art. 5º, inciso X. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/7cb7d306c2b748cb0325796000610ad8/ae4ab032dfd3de3503257cda006791d9?OpenDocument>>. Acesso em: 17 nov.2017.

3.2. Como a Jurisprudência entende a transmissão que ocorre em excessos de partilha?

Infelizmente não houve sucesso na busca de decisões de mérito na jurisprudência nos Tribunais Superiores sobre caracterização do elemento gratuito (ou oneroso) nas partilhas desiguais, uma vez que ao analisar a questão, tais Tribunais alegam ou a ausência de repercussão geral (no caso do STF), ou de prequestionamento, ou a impossibilidade de revolvimento de matéria fática em sede de recurso especial ou extraordinário.

Colacionamos, a seguir, alguns julgados⁴⁸ a respeito do tema, a fim de fundamentar nossa afirmação:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO – ITCD – FATO GERADOR. EXCESSO DE PARTILHA. SEPARAÇÃO JUDICIAL. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. REPERCUSSÃO GERAL NÃO EXAMINADA EM FACE DE OUTROS FUNDAMENTOS QUE OBSTAM A ADMISSÃO DO APELO EXTREMO.1. O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITDC, quando sub judice a controvérsia sobre o preenchimento dos requisitos para a sua cobrança, demanda a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Precedente: AI 830.033/DF, Rel.Min. Cármen Lúcia, DJe 7/2/2011.2. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida “a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso” (art. 102, III, § 3º, da CF).3. In casu, o acórdão recorrido assentou: “APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA OFICIAL – TRIBUTÁRIO – COBRANÇA DO ITCD SOBRE EXCESSO DE MEAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – SEPARAÇÃO – FATO GERADOR DO TRIBUTO – NÃO OCORRÊNCIA – DANOS MORAIS – INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO CABAL DE OFENSA À HONRA E À IMAGEM DO CONTRIBUINTE – RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.”4. Agravo DESPROVIDO. Decisão: Trata-se de agravo nos próprios autos interposto pelo DISTRITO FEDERAL, com fundamento

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em RE nº 685159 DF, Relator: Min. LUIZ FUX.

Decisão monocrática disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28685159+DF%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y9uze6ec>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em RE nº 654126 SP, Relator: Min. GILMAR MENDES. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28654126+SP%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y8r7u5wq>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em REsp nº 1055645 RJ, Relator: Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA. Decisão monocrática disponível em: <

<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=1055645+RJ+2017%2F0031390-0&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

no art. 544 do Código de Processo Civil, objetivando a reforma da decisão que inadmitiu seu recurso extraordinário manejado com arrimo na alínea a do permissivo Constitucional, contra acórdão prolatado, assim do, in verbis: “APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA OFICIAL – TRIBUTÁRIO – COBRANÇA DO ITCD SOBRE EXCESSO DE MEAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – SEPARAÇÃO – FATO GERADOR DO TRIBUTO – NÃO OCORRÊNCIA – DANOS MORAIS – INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO CABAL DE OFENSA À HONRA E À IMAGEM DO CONTRIBUINTE – RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. Não há transferência de bem imóvel quando se opera a partilha de bens na separação judicial ou divórcio do casal, pois os bens eram de propriedade comum, ou seja, pertenciam ao casal sob a forma de condomínio. Logo, inexistindo a transferência de domínio, não há que se falar em hipótese de incidência do ITCD. A indenização por danos morais não admite presunção tácita, havendo de ser demonstrada cabalmente a ofensa à honra e à imagem do ofendido.” Não foram opostos embargos de declaração. Nas razões do apelo extremo sustenta preliminar de repercussão geral e, no mérito, alega violação ao artigo 155, I, da Constituição Federal. O Tribunal a quo negou seguimento ao recurso extraordinário por entender que a controvérsia está adstrita ao âmbito da legislação infraconstitucional, bem como, que incide, no caso, o óbice da Súmula 282 desta Corte. É o relatório. DECIDO. Ab initio, a repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida “a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso” (art. 102, III, § 3º, da CF). Não merece prosperar o presente agravo. O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITDC, quando sub judice a controvérsia sobre o preenchimento dos requisitos para a sua cobrança, demanda a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Nesse sentido, AI 830.033/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 07/02/11, ementado nos seguintes termos, verbis: “AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA SOBRE O FATO GERADOR DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – ITCMD. JULGADO RECORRIDO NO CÓDIGO CIVIL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.” Ex positis, DESPROVEJO o agravo, com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF. Publique-se. Brasília, 19 de agosto de 2014. Ministro LUIZ FUX Relator Documento assinado digitalmente (STF - ARE: 685159 DF, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 19/08/2014. Data de Publicação: DJe-162 DIVULG 21/08/2014 PUBLIC 22/08/2014).

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Tributário. ITCMD. Dissolução de sociedade conjugal. Excesso de meação. 3. Incidência do ITBI sobre o valor excedente. Reexame de acervo fático-probatório e legislação local. Súmulas 279 e 280. 4. Agravo regimental não provido (STF - ARE: 654126 SP, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 16/09/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-190 DIVULG 29-09-2014 PUBLIC 30-09-2014).

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.055.645 - RJ (2017/0031390-0)
RELATOR : MINISTRO ANTONIO CARLOS FERREIRA AGRAVANTE : M A M AGRAVADO : A R B ADVOGADO : KATIA RIBEIRO MACEDO - RJ112672
DECISÃO Trata-se de agravo nos próprios autos (art. 1.042 CPC/2015), interposto contra decisão (e-STJ fls. 290/293) que inadmitiu o recurso especial, ante a incidência da Súmula n. 7/STJ. O TJRJ deu parcial provimento à apelação, em acórdão assim ementado (e-STJ fl. 243): Apelação Cível. Direito de Família. Divórcio. Ação de partilha de bens. Regime de comunhão universal. Esboço da partilha trazido pelo autor na inicial. Revelia da parte ré decretada pelo juízo. Excesso na partilha reconhecido pela Receita Estadual, favorecendo o autor em aproximadamente R\$ 400.000,00. Sentença que, sem dar à parte contrária a oportunidade de se manifestar sobre a nova avaliação e o alegado excesso, homologa

a partilha na forma indicada pelo autor. Inconformismo do cônjuge virago que prospera. Excesso na partilha que tem natureza de doação, sendo fato gerador da incidência do ITD. Ausência de animus donandi. Liberalidade que deve ser expressamente manifestada, e não entendida como consequência do reconhecimento da revelia. Presunção de veracidade que se limita aos fatos indicados pelo autor na inicial. Cotas sociais atribuídas com exclusividade ao varão que foram manifestamente subavaliadas no esboço da partilha, em prejuízo claro da meeira. Recurso provido para anular a sentença recorrida. Os embargos de declaração opostos foram rejeitados (e-STJ fls. 257/264). Nas razões do recurso especial (e-STJ fls. 754/760), interposto com fundamento no art. 105, III, a, da CF, o recorrente alegou violação dos arts. 344, 507, 652, 654 e 1.013, § 1º, do CPC/2015, sustentando que "inobstante a decretação de sua revelia, em momento algum, requereu a Recorrida a realização de avaliação dos bens ou compensação financeira em razão de eventual excesso na partilha - situação que sequer ensejaria a necessidade de recolhimento do ITD - razão pela qual restou preclusa a matéria" (e-STJ fl. 270). Aduz que "os cálculos efetuados pela Fazenda Estadual, exclusivamente para verificação do imposto a ser pago, não representam avaliação de bens sujeita ao contraditório na Ação de Partilha, mas apenas na esfera administrativa, pois seus efeitos limitam-se a incidência e valor do imposto a ser pago" (e-STJ fl. 271). Indica, ainda, que "qualquer discussão acerca do valor atribuído ao patrimônio e a forma de partilha deve ocorrer antes de determinada remessa dos autos a Fazenda Estadual para cálculo do imposto e verificação de eventual excesso" (e-STJ fl. 274). A recorrida apresentou contrarrazões (e-STJ fls. 281/286). É o relatório. Decido. A simples indicação dos dispositivos legais tidos por violados, sem que o tema tenha sido enfrentado no decisum impugnado, obsta o conhecimento do recurso, por falta de prequestionamento. O Tribunal local, ao analisar o agravo de instrumento, não fez menção ao art. 654 do CPC/2015. Além disso, embora opostos aclaratórios (e-STJ fls. 257/264), a Corte estadual não examinou a aplicabilidade do mencionado dispositivo e no especial não se apontou negativa de vigência ao art. 1.022 do CPC/2015, o que atrai a incidência da Súmula n. 211/STJ. A Corte local não se manifestou quanto ao art. 1.013, § 1º, do CPC/2015, nem mesmo suscitados nos embargos de declaração opostos, caracterizando verdadeira inovação recursal. Portanto, sem ter sido objeto de debate na decisão recorrida, a matéria carece de prequestionamento e sofre, por conseguinte, o empecilho das Súmulas n. 282 e 356 do STF. Ao decidir pela necessidade de manifestação da recorrida após o cálculo do ITD, o TJRJ assentou o seguinte (e-STJ fl. 246): Registre-se, por importante, que o fato gerador do ITD na partilha de bens e direitos, em processo de inventário ou de dissolução de sociedade conjugal, se dá quando algum herdeiro ou meeiro recebe, de forma não-onerosa, quinhão superior ao do outro, certo de que essa diferença equívale a uma doação do herdeiro/meeiro que ficou com a menor parte para o que recebeu a parte maior. E se de doação cuida esta hipótese, imprescindível o animus donandi da transmitente, sendo, por isso, inaceitável que essa diminuição do patrimônio da ré tenha se dado apenas de forma tácita, e como efeito da revelia. Assim, remanescendo inatacado fundamento de que, sendo o fato gerador do ITD a doação de um meeiro para o outro, seria necessária a existência do animus donandi, argumento este suficiente à manutenção das conclusões do acórdão recorrido, incide o óbice da Súmula n. 283/STF. Quanto à manifestação processual da recorrida e ao momento em que o processo foi remetido à Receita Estadual para cálculo do imposto, o Tribunal de origem assim indicou (e-STJ fl. 245): No curso do processo, e tendo a ré se manifestado nos autos, foi o processo remetido à Receita Estadual para cálculo de imposto incidente sobre eventual excesso na partilha, ocasião em que se constatou que o quinhão do autor superava o da ré em R\$ 399.543,82 (atualizados, em 2015, para R\$ 425.361,31). Diante disso, recolheu o autor aos cofres estaduais o ITD no valor de R\$ 17.014,45. Nesse aspecto, para acolher a pretensão recursal a fim de considerar que a recorrida não se manifestou antes da remessa do processo para a Receita Estadual, seria preciso a reavaliação das provas dos autos, inviável em recurso especial, tendo em vista o óbice da Súmula n. 7/STJ. Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao agravo. Publique-se e intimem-se. Brasília-DF, 30 de junho de 2017. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA Relator (STJ - AREsp: 1055645

RJ 2017/0031390-0, Relator: Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, Data de Publicação: DJ 01/08/2017).

Não há, portanto, jurisprudência uniformizadora da hermenêutica adequada, no âmbito dos Tribunais Superiores, para definir a caracterização do excesso de partilha e da reposição, no que tange à gratuidade ou à onerosidade da transmissão.

Por esse motivo, optamos por abordar a forma como os órgãos de segunda instância, mais notadamente o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro tratam o tema, tendo em vista que são eles os legitimados para dirimir os conflitos que envolvam as leis locais, conforme podemos depreender a partir da redação do artigo 125, § 1º e § 2º da Constituição Federal de 1988⁴⁹:

“Art. 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º A competência dos tribunais será definida na Constituição do Estado, sendo a lei de organização judiciária de iniciativa do Tribunal de Justiça.

§ 2º Cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão”.

Dessa forma, no capítulo posterior, faremos o contraste entre a jurisprudência dominante no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e as interpretações conferidas pelo Estado do Rio de Janeiro e pelo Município do Rio de Janeiro, no que tange à efetiva delimitação de suas hipóteses de incidência.

⁴⁹ BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 125, § 1º e § 2º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 jul. 2017.

CAPÍTULO 4 – INTERPRETAÇÕES DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS SOBRE O EXCESSO DE PARTILHA

4.1. Quanto à forma como a Secretaria Municipal de Fazenda do Município do Rio de Janeiro tratava o assunto

Assim sendo, fiada no entendimento de que, ao não ser evidenciada uma compensação pecuniária conferida entre as partes na partilha poder-se-ia presumir como sendo onerosa a transmissão, a Fazenda Municipal tributava o excesso, por concluir que este seria hipótese de incidência do ITBI. Bastaria apenas que determinado bem imóvel de menor valor fosse transmitido integralmente a um partilhante, e que outro bem imóvel de maior valor fosse transmitido a outro partilhante para que fosse caracterizada a onerosidade.

Tal compreensão já foi adotada até mesmo em Acórdão⁵⁰ do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, cuja Ementa é abaixo transcrita:

“Acórdão nº 7.424
Sessão do dia 11 de julho de 2002.
RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 5.897
Recorrente: CHRISTIANNE COSTA DINIZ (assinatura atual de CHRISTIANNE COSTA DINIZ DOMINGUES)
Recorrido: COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS
Relatora: Conselheira VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES
Representante da Fazenda: SÉRGIO DUBEUX

ITBI – RESTITUIÇÃO

Não cabe a restituição do imposto pago quando, na partilha por dissolução de sociedade conjugal, for atribuída a um dos cônjuges a totalidade dos bens imóveis localizados no território do Município, compensando-se a diferença de valor com outros bens móveis existentes no patrimônio do ex-casal, por ficar caracterizado que o excesso de meação se deu a título oneroso.

ITBI – TORNA OU REPOSIÇÃO

A torna ou reposição resultante de partilha efetuada em virtude de separação consensual, quando um dos cônjuges receber, dos imóveis situados no Município, quota-parte cujo valor seja maior do que o valor de sua meação, na totalidade desses imóveis, constitui fato gerador do imposto. Inteligência do artigo 5º, inciso X, alínea "a", da Lei nº 1.364, de 19.12.88. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS”

⁵⁰ RIO DE JANEIRO. Secretaria Municipal de Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 7.424, Relatora: Conselheira Vera Lucia Ferreira de Mello Henriques. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2002/Acordao_CCM_7424.pdf>. Acesso em: 17 nov.2017.

Do acórdão acima extraímos um trecho⁵¹ no qual a conselheira relatora faz menção à Promoção PG/PTR nº 002, de 02.05.2000, em que a ilustre Procuradora do Município Fabiani Li Rizzato de Almeida opina pela tributação municipal em processo semelhante:

"Está, portanto justificada a exigência, o lançamento e o pagamento de ITBI em função da partilha dos bens.

Relembre-se que a onerosidade dos contratos não decorre apenas da transferência de pecúnia em troca da propriedade de um bem. Entretanto, também existe onerosidade na troca de um bem por outro, desde que ambos tenham valor econômico.

Na primeira situação descrita tem-se uma típica compra e venda. No segundo caso, ocorrente nos autos do processo de origem, estamos diante de uma permuta de bens, que é fato gerador do ITBI.

Tanto é assim que há onerosidade, por exemplo, na transmissão da propriedade de um bem, em troca do recebimento de outro bem que tenha valor econômico.

A onerosidade dos contratos pode ser detectada tanto pelo recebimento de um valor em dinheiro, como em razão do recebimento de outro bem que tenha um valor economicamente apreciável".

Tal concepção era, inclusive, corroborada pela doutrina. Ao refletir sobre a questão, Omar Augusto Melo⁵² afirma que:

“somente uma análise meticulosa e casuística do negócio possibilitará saber a que título se deu a transferência de parte da propriedade imóvel. Contudo, não seria nenhum absurdo presumir – necessariamente por meio de lei – a onerosidade da transferência. Isto, por certo, quando não estiver evidenciada na partilha a intenção das partes. É que, no mais das vezes, para se chegar a um acordo na separação judicial, cada cônjuge transige, abrindo mão de algum direito ou vantagem, em troca, permuta de determinado bem e vice-versa. Normalmente é o que ocorre. A presunção, é claro, seria apenas relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca em contrário a cargo do contribuinte”.

No mesmo sentido, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 6.321 na Sessão do dia 12 de fevereiro de 2004, o Relator do Acórdão nº 7.825, Conselheiro Sandro Machado dos Reis, adotou também o entendimento expresso no Parecer PG/PTR/02/2000, fazendo menção, em seu Voto⁵³, de trechos bastante elucidativos da referida Promoção:

⁵¹ Idem, p. 6 do Acórdão.

⁵² MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI - Imposto Sobre Transmissões de Bens Imóveis*. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2015, p. 184.

⁵³ RIO DE JANEIRO. Secretaria Municipal de Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 7.825, Relator: Conselheiro Sandro Machado dos Reis, p. 8. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2004/Acordao_CCM_7825.pdf>. Acesso em: 17 nov.2017.

“Está, portanto justificada a exigência, o lançamento e o pagamento de ITBI em função da partilha dos bens.

Relembre-se que a onerosidade dos contratos não decorre apenas da transferência de pecúnia em troca da propriedade de um bem.

Entretanto, também existe onerosidade na troca de um bem por outro, desde que ambos tenham valor econômico.

Na primeira situação descrita tem-se uma típica compra e venda. No segundo caso, ocorrente nos autos do processo de origem, estamos diante de uma permuta de bens, que é fato gerador do ITBI.

Tanto é assim que há onerosidade, por exemplo, na transmissão da propriedade de um bem, em troca do recebimento de outro bem que tenha valor econômico. A onerosidade dos contratos pode ser detectada tanto pelo recebimento de um valor em dinheiro, como em razão do recebimento de outro bem que tenha um valor economicamente apreciável”.

4.2 Quanto à jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro sobre o assunto

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no entanto, rechaçou de forma categórica a presunção de onerosidade nesse tipo de transmissão. Citamos, abaixo, ementa⁵⁴ de julgado que tratara do tema:

APELAÇÃO CÍVEL. ITBI E ITCMD. SEPARAÇÃO DE EX-CASAL COM RECOLHIMENTO DO ITBI POIS, POR PARTILHA, EX-CÔNJUGE VARÃO DOOU PARCELA MAIOR DO IMÓVEL À EX-CÔNJUGE MULHER. INCIDÊNCIA DO ITCMD, TRIBUTO ESTADUAL. IMPROCEDENTE A EXAÇÃO DO TRIBUTO PELA MUNICIPALIDADE. RECURSO DESPROVIDO (TJ-RJ - APL: 02769375020098190001 RIO DE JANEIRO CAPITAL 12 VARA FAZ PUBLICA, Relator: FABIO DUTRA, Data de Julgamento: 29/10/2013, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 13/01/2014).

O acórdão acima afirma estar comprovada a doação nos moldes do artigo 539 do CC, que se caracteriza quando se transfere por liberalidade patrimônio, bens ou vantagens para outrem, sem nada em troca. Além disso, a Eminente Câmara⁵⁵ entende que “o que se verifica é que a maior parte do imóvel na ação de separação judicial foi transferida para a ex-esposa do Apelante, evidenciando ato de liberalidade ou gratuidade do ex-marido”.

Dessa forma, conclui o Acórdão pela não presunção de onerosidade, ao afirmar que “sob este aspecto, confirma-se a impossibilidade de cobrança do ITBI, eis que tal tributo é devido na hipótese de transmissão onerosa, nos termos do artigo 156, da Constituição da República”.

⁵⁴ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado. Apelação nº 02769375020098190001, Relator: Fabio Dutra. Acórdão disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00046918A6FB816A7ABD62FE758002EAD2C4C502572D132E>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

⁵⁵ Idem, p. 3 do Acórdão.

Outros julgados⁵⁶ também caminham na mesma inteligência:

Agravo de Instrumento. Divórcio consensual. Regime da comunhão de bens. Partilha. Tributo. Competência tributária da Fazenda Estadual. Inconformismo da Fazenda Municipal. Improvimento do recurso. A hipótese é de partilha de bens imóveis, em que um cônjuge recebe bens em maior porção que o outro, sem oferecer qualquer vantagem ou direito em troca. Assim, não há que falar em permuta que teria sido selada entre os cônjuges, uma vez que aquele que cedeu parte de sua meação, ficando, por consequência, com bens de menor valor, deixou configurada uma verdadeira doação e não uma permuta. Se há desigualdade na partilha de bens, em que um cônjuge recebe mais do que sua meação sem entregar nada de volta em resposta ao excesso que lhe favoreceu, e o outro que recebe menos que a sua meação sem perceber nenhuma compensação pelo excesso que cedeu gratuitamente, encontra-se o casal diante de uma doação, e jamais ato oneroso. Conclui-se que o fato gerador do imposto, "in casu" é a doação (inexistência de ato oneroso) e não a permuta (existência de ato oneroso). Como se vê, nenhum ato oneroso, e sim, cessão gratuita dos bens que ultrapassaram a quota-parte de cada cônjuge nessa partilha feita pelo varão e sua mulher nos autos do Divórcio Consensual, pelo que a doação, que presidiu o acordo do casal, exclui a pretensão da Fazenda Pública Municipal de perceber imposto, uma vez que tal tributo cabe à Fazenda Pública Estadual, à luz do artigo 156, inciso II, e do artigo 155, inciso I, respectivamente, ambos da Carta de Princípios. Improvimento do recurso. (CEL) (TJ-RJ - AI: 00165775420008190000 RIO DE JANEIRO CAPITAL 11 VARA DE FAMÍLIA, Relator: ALBANO MATTOS CORREA, Data de Julgamento: 21/11/2000, SEXTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 03/05/2001).

AGRAVO INOMINADO EM APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. I.T.B.I. SENTENÇA QUE ACOLHEU OBJEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE E JULGOU EXTINTA A EXECUÇÃO FISCAL. MONOCRÁTICA QUE A MANTEVE. NOVA IRRESIGNAÇÃO. AGRAVANTE CONTRÁRIO À APLICAÇÃO DO ART. 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. DECISÃO UNIPESSOAL AMPLAMENTE FUNDAMENTADA E EM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS PODERES DEFERIDOS AO RELATOR. PRECEDENTES DO C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO E. DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. MÉRITO. MERO AJUSTE FEITO ENTRE OS CÔNJUGES NO ACORDO DA PARTILHA. IMPOSTO DE DOAÇÃO EFETIVAMENTE PAGO À FAZENDA ESTADUAL, COM A CHANCELA DO MM. JUIZ DE FAMÍLIA. COBRANÇA DE I.T.B.I. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. NÃO CORPORIFICAÇÃO DE ATO JURÍDICO ONEROSO. PRECEDENTES DESTA CORTE DE JUSTIÇA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. POSSIBILIDADE DE CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA EM SEDE DE OBJEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. TESE FIRMADA NO RECURSO REPETITIVO Nº. 1.185.036 DO SODALÍCIO SUPERIOR. AGRAVO QUE NADA VEICULA DE RAZOÁVEL, DE MODO QUE NÃO SE PRESTA A EMBASAR A REFORMA DE MONOCRÁTICA ISENTA DE ERROR IN PROCEDENDO E DE ERROR IN JUDICANDO. RECURSO DESPROVIDO (TJ-

⁵⁶ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado. Agravo de Instrumento nº 00165775420008190000, Relator: Albano Mattos Correa. Ementa do Acórdão disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/EJURIS/ProcessarConsJuris.aspx?PageSeq=0&Version=1.0.3.50>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado. Apelação nº 01787281220108190001, Relator: Gilberto Campista Guarino. Acórdão disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004D1A0BA20E6390E5B9CBB80F112242D99C503573A1209>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

RJ - APL: 01787281220108190001 RIO DE JANEIRO CAPITAL CARTORIO ELETRONICO DA 12 VARA FAZ PUBLICA, Relator: GILBERTO CAMPISTA GUARINO, Data de Julgamento: 25/03/2015, DÉCIMA QUARTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 27/03/2015).

Diante de diversos julgados, dentre os quais os acima expostos, o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no sentido de negar a presunção de onerosidade às diferenças de quinhões em que não tenha havido reposição, foi cristalizado no Enunciado de nº 66⁵⁷ da Súmula de Jurisprudências do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, o qual é abaixo transcrito:

"EM PARTILHA DE BENS DECORRENTE DA SEPARAÇÃO CONSENSUAL, EM QUE HAJA DIFERENÇA DE QUINHÕES SEM INDÍCIO DE REPOSIÇÃO, COMPENSAÇÃO PECUNIÁRIA OU QUALQUER ONEROSIDADE, INCIDIRÁ O IMPOSTO ESTADUAL DE TRANSMISSÃO SOBRE DOAÇÕES". REFERÊNCIA: UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA Nº. 2002.018.00003 NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº. 2001.002.10823. JULGAMENTO EM 18/11/2002. RELATOR: DESEMBARGADOR JORGE UCHOA. VOTAÇÃO UNÂNIME. REGISTRO DO ACÓRDÃO EM 14/07/2003".

4.3. Quanto ao novo entendimento adotado pela Secretaria Municipal de Fazenda do Município do Rio de Janeiro

Diante da jurisprudência mencionada, o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, mais recentemente, já demonstrava seu alinhamento com a ideia de que a onerosidade não poderia ser presumida, o que se demonstra pelas ementas⁵⁸ dos acórdãos abaixo transcritas:

⁵⁷ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado. Súmula nº 66. Em partilha de bens decorrente da separação consensual, em que haja diferença de quinhões sem indício de reposição, compensação pecuniária ou qualquer onerosidade, incidirá o imposto estadual de transmissão sobre doações. In: Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Súmulas. Disponível em: < http://portaltj.tjrj.jus.br/documents/10136/18187/sumulas.pdf?_=10>. Acesso em: 15 nov. 2017.

⁵⁸ RIO DE JANEIRO. Secretaria Municipal de Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 15.166, Relator: Conselheiro Alfredo Lopes de Souza Junior. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2015/Acordao_CCM_15166.pdf>. Acesso em: 15 nov.2017.

RIO DE JANEIRO. Secretaria Municipal de Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 15.543, Relator: Conselheira Dirce Maria Sales Rodrigues. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2016/Acordao_CCM_15543.pdf>. Acesso em: 15 nov.2017.

RIO DE JANEIRO. Secretaria Municipal de Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 12.081, Relator: Conselheiro Fernando da Costa Guimarães. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2011/Acordao_CCM_12081.pdf>. Acesso em: 15 nov.2017.

“Acórdão nº 15.166

Sessão do dia 13 de agosto de 2015.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 14.961

Recorrente: LEILA LOPES FERNANDES

Recorrido: COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS

Relator: Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR

Representante da Fazenda: ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR

ITBI – RESTITUIÇÃO – TORNA OU REPOSIÇÃO

A não onerosidade da partilha de bens faz com que o tributo incidente na operação seja o ITCMD e não o ITBI. Não ocorrência da hipótese descrita nos artigos 5º, X, “a” e 15, VI, ambos da Lei nº 1.364/88. Recurso voluntário provido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS”

“Acórdão nº 15.543

Sessão do dia 11 de agosto de 2016.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 16.932

Recorrente: AURORA AZEVEDO MENDES

Recorrido: COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS

Relatora: Conselheira DIRCE MARIA SALES RODRIGUES

Representante da Fazenda: MARIO MOREIRA PADRÃO NETO

Designado para redigir o voto vencedor: Suplente RENATO DE SOUZA BRAVO

ITBI – TORNA OU REPOSIÇÃO NA EXTINÇÃO DE SOCIEDADE CONJUGAL – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ONEROSIDADE – INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – PAGAMENTO INDEVIDO DO TRIBUTO – RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO – DEFERIMENTO

A não comprovação da onerosidade em partilha desigual de bens, decorrente de dissolução de sociedade conjugal, faz com que o tributo incidente na operação seja o ITCMD e não o ITBI. Não ocorrência da hipótese descrita nos arts. 5º, X, e 15, VI, ambos da Lei nº 1.364, de 1988. O pagamento indevido do tributo, diante da inoccorrência do fato gerador, dá ensejo à restituição do indébito, nos termos do art. 189, I da Lei nº 691, de 1984 – Código Tributário do Município do Rio de Janeiro. Recurso voluntário provido. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS”

“Acórdão nº 12.081

Sessão do dia 16 de junho de 2011.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 13.005

Recorrente: PAULO JOSÉ GOMES NUNES

Recorrido: COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS

Relator: Conselheiro FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES

Representante da Fazenda: MARIO MOREIRA PADRÃO NETO

ITBI – TRANSMISSÃO ONEROSA – INOCORRÊNCIA – RESTITUIÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE ITBI

Não demonstrada a ocorrência de transmissão onerosa, é de ser restituído o valor pago a título de ITBI. Recurso voluntário provido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS”

Diante desta pacificada interpretação, a Secretaria Municipal de Fazenda do Município do Rio de Janeiro, considerando o posicionamento atual da jurisprudência, em especial o já mencionado Enunciado de nº 66, diante da impossibilidade de presumir-se a onerosidade das transmissões, no caso de desigualdade em partilhas, optou por balizar a interpretação do art. 5, inciso X, da Lei nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988, por meio da Instrução Normativa SMF nº 24/2016⁵⁹, de 17/08/2016, publicado no D.O.M. em 19/08/2016. Tal Instrução teve como objetivo disciplinar os procedimentos voltados à verificação de onerosidade e à apuração da base de cálculo do ITBI, nas partilhas decorrentes de divórcio e de sucessão hereditária, e em extinção de condomínio.

Segue abaixo os trechos da norma referentes ao objeto em estudo:

“Art. 1º Para caracterizar a onerosidade nas transmissões decorrentes de dissolução da sociedade conjugal e de sucessão hereditária causa mortis, em que haja no monte partilhável imóvel situado no Município do Rio de Janeiro, o Fisco deverá adotar os seguintes procedimentos:

I – verificar se na divisão do monte partilhável houve excesso de meação ou de quinhão para alguma das partes envolvidas; e

II – apurar se houve torna ou reposição, representada por compensação financeira, bem ou direito, oriunda de patrimônio particular, devidamente comprovada ou afirmada pela própria parte.

Parágrafo único. Considera-se monte partilhável, para fins do disposto no inciso I, o total dos bens móveis e imóveis a serem partilhados, situados dentro ou fora do Município do Rio de Janeiro.

Art. 2º Verificada a onerosidade em conformidade com o disposto no art. 1º, será devido o ITBI no Município do Rio de Janeiro quando o valor dos bens imóveis nele localizados, atribuídos a qualquer das partes, exceder o valor da meação conjugal ou do quinhão hereditário, observado o disposto no art. 3º. (Artigo alterado pela IN nº 25 SMF, de 13/03/2017).

Os trechos da Instrução Normativa acima colhidos, em especial o artigo 1º, inciso II, demonstram a opção do intérprete municipal em reconhecer a hipótese de incidência do ITBI

⁵⁹ RIO DE JANEIRO. Prefeitura Municipal. Instrução Normativa SMF Nº 24, de 17 de agosto de 2016. Disciplina procedimentos relacionados à verificação de onerosidade e à apuração da base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos, Realizada Inter Vivos, por Ato Oneroso – ITBI, nas hipóteses de dissolução de sociedade conjugal, sucessão hereditária causa mortis e extinção de condomínio. Arts. 1º e 2º. Disponível em: <http://doweb.rio.rj.gov.br/visualizar_pdf.php?edi_id=3191&page=1>. Acesso em: 15 nov.2017.

apenas quando for verificada “compensação financeira, bem ou direito, oriunda de patrimônio particular, devidamente comprovada ou afirmada pela própria parte”.

Tal norma alinha a procedimentalização do órgão lançador municipal com a jurisprudência, tornando a questão pacificada, tanto na esfera judicial, quanto na administrativa. Restou, portanto, superada a divergência, pelo menos no que tange ao tributo municipal.

4.4 Quanto à forma como a Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro trata o assunto

Não foi encontrada, em nossa pesquisa, no âmbito estadual, nenhuma norma administrativa que regulasse a interpretação da Lei Estadual sobre os critérios para a caracterização da gratuidade da transmissão em excesso de partilha.

No entanto, pudemos observar, por meio da análise de alguns Acórdãos do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, alguns indícios da forma como este Conselho entende a gratuidade ou não da transmissão em excesso de partilha.

O Acórdão cuja ementa⁶⁰ é abaixo transcrita aborda a questão de forma bastante interessante.

ACÓRDÃO Nº 8.430 (CONSELHO PLENO)

Sessão de 28 de setembro de 2016

RECURSO Nº - 56.570

AUTO DE INFRAÇÃO Nº - 00.917478-9

RECORRENTE - EIKE FUHRKEN BATISTA

RECORRIDA - FAZENDA ESTADUAL

RELATOR - CONSELHEIRO GRACILIANO JOSÉ ABREU DOS SANTOS

ITD. EXCESSO DE MEAÇÃO. NÃO

RECOLHIMENTO.

(...)

MÉRITO.

Comprovado o excesso de meação e ausência de qualquer onerosidade sobre o mesmo, resta caracterizado o fato gerador do ITD, e justificado, face ao não pagamento do imposto, a sua exigência mediante Auto de Infração.

RECURSO DESPROVIDO”

⁶⁰ RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 8.430, Relator: Conselheiro Graciliano José Abreu dos Santos. Acórdão disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC317128>>. Acesso em: 17 nov.2017.

No Voto vencedor do Relator⁶¹, há menção sobre o argumento do Recorrente, sustentando a onerosidade da transmissão. Vejamos:

“que ainda que se entenda que tenha havido excesso de meação resta evidente, em virtude de todas as obrigações assumidas pelo Recorrente (nas quais também deve ser levado em conta o valor de R\$ 16.000.000,00 pagos pelo Recorrente a ex-cônjuge –cláusula oitava do Acordo) o caráter oneroso do referido excesso de meação, o que descaracterizaria a ocorrência do fato gerador do ITD, tendo em vista que tal excesso não teria resultado de atos praticados de forma gratuita ou por liberalidade da ex-cônjuge do Recorrente”

Porém, sustenta o Relator que não há que se falar em onerosidade na transmissão do excesso, mesmo diante da alegação do robusto valor citado acima, pago a fim de compensar o excesso de meação, segundo o recorrente, o que pode ser verificado pela transcrição do trecho abaixo⁶²:

“De igual modo não assiste razão ao Recorrente em sua alegação de que em virtude de todas as obrigações por ele assumidas e do pagamento do valor de R\$ 16.000.000,00 à ex-cônjuge – cláusula oitava do Acordo, restaria evidente o caráter oneroso do referido excesso de meação, o que descaracterizaria a ocorrência do fato gerador do ITD, tendo em vista que tal excesso não teria resultado de atos praticados de forma gratuita ou por liberalidade da ex-cônjuge do Recorrente. Ora, como já dito acima, como as supostas obrigações passíveis de consideração para fins do cálculo do excesso de meação não se encontram comprovadas, as mesmas não afetam o cálculo do referido excesso, e pela mesma razão, não podem ser como indicadoras de onerosidade capazes de afastar a existência do referido excesso. Já o pagamento de R\$ 16.000.000,00 já foi considerado pelo Autuante como onerando o excesso, tanto que foi excluído (vide fls. 03) do cálculo pelo Autuante. Assim sendo, comprovado o excesso de meação e ausência de qualquer onerosidade sobre o mesmo, resta caracterizado o fato gerador do ITD, e justificado, face ao não pagamento do imposto, a sua exigência pelo presente Auto de Infração”.

Outro Acórdão, cuja ementa é abaixo transcrita⁶³, do mesmo Conselho demonstra outro motivo para fundamentar a cobrança do ITD sobre o excesso de partilha: a não ocorrência de “contraprestação onerosa correspondente”. Isso porque o lançamento do referido imposto teve por base os valores atribuídos aos bens pela autoridade fiscal.

ACÓRDÃO Nº 15.394
Sessão de 13 de setembro de 2016 PRIMEIRA CÂMARA
RECURSO Nº - 56.822
C P F Nº - 014.886.467-83
AUTO DE INFRAÇÃO Nº - 00.844.155-2

⁶¹ Idem, p. 7 do Acórdão.

⁶² Idem, p. 13 do Acórdão.

⁶³ RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 15.394, Relator: Conselheiro Luiz Chor. Acórdão disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC319312>>. Acesso em: 17 nov.2017.

RECORRENTE - SIMONE REGINA LEMBERG REISNER
 RECORRIDA - JUNTA DE REVISÃO FISCAL
 RELATOR - CONSELHEIRO LUIZ CHOR

ITD – EXCESSO DE PARTILHA – ESCRITURA
 PÚBLICA.

O valor do “ITD-Herança” não foi negligenciado pelo Fisco, tampouco integra a presente autuação, pois a diferença apurada na autuação se deve ao confronto do valor declarado com o valor atribuído na escritura pública, que deu ensejo à apuração do excesso do quinhão percebido pelo herdeiro Márcio Lemberg Reisner sem contraprestação onerosa correspondente, fato este não combatido no recurso de maneira específica. A autorização da PGE (03.11.2009) para a lavratura da escritura pública não impede o exercício do poder de fiscalização da autoridade legitimada. Além disso, vale ressaltar que as bases legais para o lançamento do “ITD Doação/excesso na partilha” foram respeitadas, notadamente, a disposição legal do art. 14, inciso II, da Lei n.º 1.427/89. Por se tratar de fatos geradores distintos, não há que se falar em compensação de eventual recolhimento a maior de “ITD-Herança” com recolhimento a menor de “ITD-Doação/excesso na partilha”, pretensão esta que deve ser exercida por meio processual adequado. Recurso Voluntário Desprovido. Decisão unânime.

A fim de embasar nosso argumento, seguem transcritos abaixo alguns trechos⁶⁴ do referido Acórdão:

Em suas razões recursais, a Recorrente sustenta a ausência de excesso de partilha baseando-se no valor declarado, que, por conseguinte, é base de cálculo do “ITD-Herança”, exigência cumprida nos termos do art. 1.º, da Resolução Conjunta SEFAZ/PGE n.º 03/2007 e não negligenciada pela autoridade fiscal, que reconhece a validade dos comprovantes de fls. 73 e seguintes.

No entanto, a diferença apurada na autuação se deve ao confronto do valor declarado com o valor atribuído na escritura pública, que deu ensejo à apuração do excesso do quinhão percebido pelo herdeiro Márcio Lemberg Reisner sem contraprestação onerosa correspondente, fato este não combatido no recurso de maneira específica, contrariando a disposição do art. 11, inciso III, do Decreto n.º 2.473/79.

Noutro giro, a autorização da PGE (03.11.2009) para a lavratura da escritura pública não impede o exercício do poder de fiscalização da autoridade legitimada. Além disso, vale ressaltar que as bases legais para o lançamento do “ITD-Doação/excesso na partilha” foram respeitadas, notadamente, a disposição legal do art. 14, inciso II, da Lei n.º 1.427/89.

Pretendemos deixar claro que não se trata aqui de negar à autoridade fiscal a possibilidade de arbitramento da base de cálculo do imposto, pois isto é legalmente amparado tanto no caso do ITD quanto no caso do próprio ITBI municipal. A questão que, ao nosso ver, merece análise é o fato de, sob pretexto de arbitrar a base de cálculo de imposto, surgir o risco de criar-se, artificialmente, uma hipótese de incidência que não exista.

A definição da hipótese de incidência de um tributo pretere à definição de sua base de cálculo, e não o contrário. O apropriado, em situações onde a base de cálculo de um tributo

⁶⁴ Idem, p. 4 do Acórdão.

seja arbitrada de forma incompatível com o fato concreto observado, é a criação de um procedimento administrativo no qual as questões aventadas pelo contribuinte do imposto possam ser apreciadas. Porém, o que se trata aqui é algo diferente: por conta de um arbitramento de base de cálculo, um fato jurídico, antes fora da hipótese de incidência do imposto, passa, por conta disso, a integrá-la.

Tal indagação, contudo, será melhor tratada em tópico posterior do presente trabalho.

CAPÍTULO 5 – SOBRE A PROSPECÇÃO DE POSSIBILIDADE DE BITRIBUTAÇÃO

5.1 Do Convênio entre o Município e o Estado do Rio de Janeiro

Em 03 de julho de 2007, o Município do Rio de Janeiro e o Estado do Rio de Janeiro celebraram o Convênio nº 047/2007 tendo como objeto “desenvolver programas de cooperação técnico discal dirigidos à otimização do planejamento, da fiscalização e da cobrança do ITD e do ITBI, principalmente no uso compartilhado de base de dados cadastrais no procedimento de lançamento tributário”.

Na prática, tal Convênio conferiu à Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro a possibilidade de utilizar-se dos valores atribuídos pelo Município do Rio de Janeiro aos imóveis nele situados, a título de Base de Cálculo do ITBI, para calcular o ITD.

5.2 Da remanescente possibilidade de bitributação

A questão da bitributação entre o ITBI e o ITD nos excessos de partilha, a princípio superada mediante a nova interpretação municipal de que onerosidade não se presume, merece ser retomada, tendo em vista disposição de lei estadual.

A Lei Estadual nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, conforme já dito acima, foi integralmente revogada e substituída pela Lei nº 7174 de 28 de dezembro 2015.

Interessante questão que perpassa o tema em estudo é a inclusão de dispositivo novo, não constante da lei de 1989, que confere ao órgão lançador a possibilidade de interpretação particular a respeito da gratuidade ou não de uma transmissão. Trata-se do artigo 38 da Lei nº 7174/2015⁶⁵, o qual transcrevemos abaixo:

“Art. 38. A autoridade fiscal poderá desconsiderar total ou parcialmente atos ou negócios jurídicos, a despeito de alegadamente onerosos, quando o adquirente não dispuser de capacidade financeira ou a contrapartida tiver valor significativamente inferior ao valor de mercado do bem ou direito adquirido, observados os

⁶⁵ RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Lei Estadual nº 7174, de 28 de dezembro 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Art. 38. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument&Highlight=0,7174>>. Acesso em: 15 set.2017

procedimentos fixados nos parágrafos deste artigo e demais normas regulamentares a serem editadas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

§1º Para a realização da desconsideração do ato ou negócio jurídico prevista no caput deste artigo, após o início da ação fiscal a autoridade fiscal deverá intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e informações, no prazo de 30 (trinta) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que justifiquem a prática do ato ou do negócio jurídico, capazes de afastar a premissa de falta de capacidade financeira e/ou desproporção do valor atribuído.

§2º Não atendida a intimação a que se refere o §1º deste artigo, ou sendo insuficientes as informações ou esclarecimentos, a autoridade fiscal efetuará a lavratura de auto de infração, fundamentado com a descrição do ato ou negócio jurídico, a justificativa de sua desconsideração e a especificação da base de cálculo do imposto, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

§3º Além do procedimento de que trata o §1º deste artigo, o direito ao contraditório e à ampla defesa será exercido no contencioso relativo ao auto de infração lavrado com base no disposto neste artigo”.

Ora, à medida que o dispositivo acima é lido e busca-se interpretá-lo, conclui-se facilmente que o legislador outorgou à autoridade administrativa lançadora a faculdade de lançar um tributo ao arrepio do que foi acordado pelas partes.

Verdade seja dita, o dispositivo garantiu ao contribuinte o direito à ampla defesa e ao contraditório, o que não poderia ser diferente, afinal, tal garantia é prevista constitucionalmente, permeando com seu conteúdo democrático toda nossa ordem jurídica.

Entretanto, cabe-nos observar que, restando-se convicta a autoridade fiscal da gratuidade da transmissão, conforme estabelecido no §2º do artigo supramencionado, esta “efetuará a lavratura de auto de infração, fundamentado com a descrição do ato ou negócio jurídico, a justificativa de sua desconsideração e a especificação da base de cálculo do imposto, da alíquota incidente e dos acréscimos legais”.

Não se trata aqui de discutir a legalidade das decisões tomadas pelo órgão lançador estadual, uma vez que, em que pese a atividade administrativa ser “plenamente vinculada”, na forma do artigo 3º do CTN⁶⁶, ainda caberia à autoridade administrativa o exercício de interpretação sobre a caracterização da hipótese de incidência prevista em lei no caso concreto, ou seja, sobre a definição do fato gerador, impelindo-a, assim, a determinar a respectiva base de cálculo e a alíquota da exação.

⁶⁶ BRASIL. Planalto. LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 3º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 15 nov. 2017.

O objeto da presente análise é depreender os limites que a lei estadual conferiu à atividade administrativa, tendo em vista a utilização de conceito jurídico indeterminado empregado por ela: no caput do artigo 38 lê-se que a autoridade fiscal poderá desconsiderar negócios jurídicos, mesmo que alegadamente onerosos, quando a “contrapartida tiver valor significativamente inferior ao valor de mercado do bem ou direito adquirido”.

O termo “significativamente” é, sem dúvida, aberto. O que seria significativo o suficiente para acarretar tal desconsideração? Diferenças como 10% ou 20% em relação ao valor de mercado já seriam suficientes para ensejar tal entendimento, ou seria necessária uma diferença de 50% ou 100% para embasar a decisão pela desconsideração da onerosidade?

Parece-nos difícil para o contribuinte alegar que não houve liberalidade na transmissão, elemento essencial para caracterizar a doação, caso o Fisco reivindique o direito de lançar o tributo fiado na justificativa de que o valor apresentado para o contribuinte para o negócio foi significativamente inferior aos valores de mercado.

Como não se pode presumir a onerosidade da transmissão, em ocorrendo compensação pecuniária, também não caberia ao órgão lançador estadual presumir a gratuidade da transmissão, na forma do citado art. 38, uma vez que isso fere elemento definidor do instituto da doação, na forma como ele foi concebido pelo direito civil, qual seja, sua liberalidade.

Mediante a análise do teor do Convênio nº 047/2007, pode-se facilmente concluir que o valor arbitrado para os imóveis constantes do monte partilhável será o mesmo, tanto pelo Estado quanto pelo Município. Como o arbitramento realizado pelo Município sempre busca o valor atual de mercado, podemos concluir que a possibilidade do valor atribuído aos imóveis na partilha ser significativamente inferior ao arbitrado pela Fazenda Estadual é elevada, pelo menos em relação às partilhas judiciais.

Isso porque, como já é sabido na *práxis* processual, os processos de inventário costumam ser muito demorados, sendo bastante comum, por ocasião da elaboração dos planos de partilha, a atribuição aos imóveis eventualmente partilhados valores históricos, extremamente desatualizados, os quais servem como “valor declarado pelo contribuinte”,

tanto para efeito de verificação de ocorrência de ITD quanto de ITBI, nos eventuais excessos de partilha.

Em relação às partilhas judiciais, outra questão emerge: foi estabelecida aos tabeliães e serventuários, por ocasião da lavratura de instrumentos públicos, a obrigação tributária acessória de emitir a Declaração de Operações Imobiliárias (D.O.I.), na forma do artigo 8º da Lei nº 10.426/2002⁶⁷, havendo inclusive previsão de penalidades para seu descumprimento.

A redação do dispositivo é abaixo transcrita:

Art. 8º Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A cada operação imobiliária corresponderá uma DOI, que deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, sujeitando-se o responsável, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado, à multa de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a um por cento, observado o disposto no inciso III do § 2o.

§ 2º A multa de que trata o § 1º:

I - terá como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração;

II - será reduzida:

a) à metade, caso a declaração seja apresentada antes de qualquer procedimento de ofício;

b) a setenta e cinco por cento, caso a declaração seja apresentada no prazo fixado em intimação;

III - será de, no mínimo, R\$ 20,00 (vinte reais). (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

§ 3º O responsável que apresentar DOI com incorreções ou omissões será intimado a apresentar declaração retificadora, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á à multa de R\$ 50,00 (cinquenta reais) por informação inexata, incompleta ou omitida, que será reduzida em cinquenta por cento, caso a retificadora seja apresentada no prazo fixado.

O valor atribuído aos imóveis nas escrituras de partilha, dessa forma, serve como referência para tributação do Imposto de Renda sobre o lucro imobiliário. Assim, a tendência é que as partes procurem estabelecer valores mais baixos possíveis, considerando os valores de mercado, a fim de que não seja recolhido um valor excessivo de Imposto de Renda.

⁶⁷ BRASIL. Planalto. Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Art. 8º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10426.htm>. Acesso em 15 nov. 2017.

Em sendo reduzidos os valores atribuídos pelas partes aos imóveis, a compensação pecuniária tende a ser exígua em relação àquela que seria praticada mediante o emprego dos valores arbitrados. Sendo assim, a Fazenda Estadual sentir-se-ia livre para afirmar, conforme o art. 38 da Lei instituidora do ITCMD, que a aparente onerosidade deveria ser desconsiderada e que o tributo incidente deveria ser o ITCMD, e não o ITBI. O município, por sua vez, valendo-se da Instrução Normativa nº 24/2016, não abriria mão do lançamento de seu imposto, o que nos leva não só a uma possibilidade, mas também a uma probabilidade significativa de bitributação.

5.3. Quanto à interpretação dos atos supostamente ilícitos

Interpretando o disposto no *caput* do artigo 38 da Lei nº 7174/2015, concluímos que a desconsideração de atos alegadamente onerosos se daria pela presunção de simulação do negócio, ou seja, uma doação disfarçada de venda. Tal análise, por óbvio, não poderia se dissociar da definição de negócio jurídico simulado, conferida pelo Direito Civil, em homenagem ao festejado artigo 110 do CTN, *in verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Em sendo o fato gerador entendido como ato ilícito, ou seja, um ato simulado na forma do artigo 167, §1º, do Código Civil⁶⁸ (uma doação “disfarçada de contrato de compra” e venda), isso em nada prejudicaria a caracterização da hipótese de incidência do tributo municipal, pois segundo Harada⁶⁹:

“Ao lidar com a expressão fato gerador, é preciso distinguir duas realidades distintas: (a) o fato gerador enquanto descrição legislativa abstrata do fato que dá ensejo ao nascimento à obrigação tributária; (b) do fato gerador concreto, isto é, a ocorrência no mundo da realidade se um fato previamente descrito na norma jurídica abstrata, ocasionando sua incidência infalível. Uma coisa é a hipótese tributária, outra coisa bem diversa é o fato jurídico tributário.

Assim, o que gera o tributo é sempre a prática do ato descrito na norma que define o fato gerador. Da mesma forma, o que gera o crime não são as normas penais, mas a conduta da pessoa que pratica o ato tipificado na lei penal.

⁶⁸ BRASIL. Planalto. LEI nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. 167, §1º. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 nov. 2017.

⁶⁹ HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 149.

Analisada a questão sob esse prisma, nenhum impedimento há na tributação de atos ilícitos, mesmo porque na definição do fato gerador não há essa qualificação de ato lícito ou ato ilícito”

A interpretação das hipóteses de incidência tributária deve ser feita em conformidade com o art. 118 do CTN⁷⁰, ou seja, com a devida abstração da “validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”.

De igual modo, não teria relevância jurídica caso o sujeito passivo enquadrado na hipótese de incidência do tributo fosse menor de idade, pois difere a capacidade da capacidade civil.

Em nossa análise, importa apenas a verificação da ocorrência do fato gerador constante da norma, qual seja, o fato jurídico tributário. Ainda segundo Harada⁷¹ “tanto atos lícitos como atos ilícitos são fatos jurídicos, pois o que lhes confere a natureza de licitude é precisamente a incidência da norma jurídica que define uma e outra”.

Não se pode, portanto, concordar com a impossibilidade, alegada por alguns autores, da tributação dos efeitos dos atos ilícitos, sob a justificativa de que tais atos devem ser reprimidos fora da esfera tributária, por não ser ela adequada para impor sanções diante de ilicitudes. Podemos, inclusive, encontrar a intenção punitiva como sendo inerente às ditas tributações regulatórias. A título de ilustração, podemos citar a tributação progressiva no tempo do IPTU, com o objetivo de garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana (art. 182, §4º, II, da CF).

Não se pode confundir sanção com o tributo propriamente dito, mesmo aquela sanção representada por multa pecuniária. Fica claro tal ponto de vista pela leitura do §3º do art. 113 do CTN⁷², o qual estabelece que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

⁷⁰ BRASIL. Planalto. LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 118. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 16 nov. 2017.

⁷¹ HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 150.

⁷² BRASIL. Planalto. LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 113, §3º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 16 nov. 2017.

A fim de não restar dúvidas mais sobre a questão, citamos novamente Harada⁷³, em sua brilhante conclusão sobre o assunto:

Outrossim, não procede o argumento moralista segundo o qual o Estado não pode agir como cúmplice dos infratores repartindo com eles os frutos de seus delitos. A desoneração tributária dos fatos jurídicos ilícitos é que atentariam contra o princípio da isonomia tributária, que deriva do princípio da moralidade. Se for vedada a tributação dos efeitos do ato ilícito, porque o Estado não deve se beneficiar do fruto de ações delituosas, forçoso é reconhecer que esse mesmo Estado não pode confiscar os bens resultantes de delitos dando-lhes destinação pública. A única hipótese em que os efeitos dos atos ilícitos não devem ser tributados é quando pela sua gravidade a legislação prevê apreensão e destinação pública do bem oriundo de infração tributária ou penal. O confisco, sim, é uma sanção que difere do tributo e ao mesmo tempo afasta sua incidência por absoluta ausência de capacidade contributiva do sujeito passivo que teve seus bens confiscados. Outrossim, em havendo confisco, há confusão do sujeito ativo e o sujeito passivo do tributo.

Assim, em nosso sentir, não mereceria prosperar uma eventual alegação da autoridade administrativa estadual, com base no artigo 38, que restaria configurada a incidência de ITD por conta de ter havido “contrapartida tiver valor significativamente inferior ao valor de mercado do bem ou direito adquirido”, conforme se lê a partir da redação da própria lei, tendo em vista todos os argumentos expostos acima.

⁷³ HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 150.

CONCLUSÃO

Pudemos observar, conforme amplamente analisado no Capítulo 1, que boa parte de nossa história, a partir da Independência do Brasil, se deu sob a égide de regimes autoritários, com curtos períodos de democracia, observados de forma distinta por meio das Cartas Constitucionais de 1934 e de 1946.

A tendência centralizadora dos períodos autocráticos era marcada por uma clara centralização do poder, que contrastava com a tímida descentralização experimentada nos curtos períodos democráticos. Assim, o federalismo brasileiro construiu-se de forma peculiar, com estados e municípios participando, ora de forma intensa, ora de forma suprimida, da distribuição de poder e de autonomia.

Aliado a tal fenômeno, a CRFB/88, ao elevar o município ao status de ente autônomo integrante da federação, acirrou ainda mais as disputas federativas no âmbito interno, o que pode ser notado de forma intensa na esfera do federalismo fiscal.

O federalismo fiscal, aspecto central do federalismo, torna-se extremamente complexo nesse cenário, uma vez que, em sendo atribuído a cada ente competência para instituir determinado conjunto de tributos, há uma necessidade premente de normatizar o campo de incidência de cada tributo, a fim de que não exista bitributação.

Em nosso trabalho, no entanto, buscamos demonstrar a existência de bitributação entre dois impostos, o ITCMD e o ITBI, de competência, respectivamente, estadual e municipal. Tal análise se restringiu a uma hipótese de incidência dos dois tributos: o excesso em partilhas. O recorte territorial observado foram o Estado e o Município do Rio de Janeiro.

É interessante observar que a ocorrência de bitributação era intensa, até o ano passado, por conta da interpretação municipal sobre a “presunção de onerosidade” dos excessos recebidos em partilha, sendo caracterizado o fato gerador municipal pela simples “troca” de bens imóveis entre cônjuges ou entre herdeiros.

Tal presunção foi aniquilada pela Instrução Normativa SMF nº 24/2016, de 17/08/2016, que submeteu o lançamento do imposto municipal à necessária verificação de compensação

onerosa, representada pela existência de pagamento de “torna” ou de “reposição” entre os partilhantes, conforme interpretação da dominante jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, cristalizada pela já mencionado Enunciado de nº 66 da Súmula de Jurisprudências do referido Tribunal.

A questão, supostamente vencida, se torna novamente viva, pelo menos em tese, com a publicação da Lei Estadual nº 7174/2015 que, em seu artigo 38 *caput*⁷⁴, dá à autoridade lançadora o poder de desconsiderar a onerosidade de transmissões “quando o adquirente não dispuser de capacidade financeira ou a contrapartida tiver valor significativamente inferior ao valor de mercado do bem ou direito adquirido”.

Tal dispositivo demonstra clara invasão de competência estadual sobre o ITCMD, em detrimento da competência tributária municipal sobre o ITBI, tendo em vista do risco de dar à autoridade administrativa o poder de caracterizar institutos de forma diversa das definições conferidas pelo Código Civil, quais sejam, os contratos onerosos, mais notadamente o de compra e venda, e a doação.

Eximir-se da obrigação de interpretar institutos conforme já definidos na Lei Civil é o mesmo que negar vigência ao artigo 110 do CTN⁷⁵, que estabelece a impossibilidade da lei tributária “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Além disso, como já fartamente abordado no capítulo anterior, não se poderia considerar que tal desconsideração da onerosidade da transmissão se daria sem a necessária alegação do negócio jurídico objeto do lançamento estar eivado do vício da simulação. Em

⁷⁴ RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Lei Estadual nº 7174, de 28 de dezembro 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Art. 38 *caput*. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument&Highlight=0,7174>>. Acesso em: 15 nov.2017

⁷⁵ BRASIL. Planalto. LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 110. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

sendo o caso, dever-se-ia atentar para o artigo 118 do CTN⁷⁶, que estabelece que para a definição do fato gerador do deve-se abstrair “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados”.

Nota-se que, pela redação do artigo mencionado no parágrafo anterior, faria mais sentido atribuir ao Município do Rio de Janeiro a tributação do ato do que para o Estado, tendo em vista não ser a ilicitude do ato objeto de análise de mérito pela a autoridade lançadora, mas apenas a ocorrência, ou não, da hipótese de incidência do tributo no caso concreto analisado.

Não se pode também deixar de observar os efeitos indiretos gerados pelo Convênio nº 047/2007, estabelecido entre o Estado e o Município do Rio de Janeiro. Na medida em que o Estado se utiliza do mesmo valor de Base de Cálculo que a Prefeitura, a possibilidade de bitributação criada pelo já mencionado artigo 38 da Lei Estadual nº 7174/2015 é potencializada, pois o cálculo disponibilizado pela Prefeitura para os imóveis situados no município em seu *site* oficial⁷⁷ é sempre atual, enquanto que o fato gerador do tributo estadual se dá no momento em que ocorre a eventual doação, conforme se depreende da redação do artigo 4º da referida lei⁷⁸, abaixo transcrito:

“Art. 4º A doação se opera nos termos da lei civil quando uma pessoa, por liberalidade, transfere bens ou direitos do seu patrimônio para o de outra que os aceita expressa, tácita ou presumidamente, com ou sem encargo, em especial nos casos de:

(...)

III – excesso de meação ou quinhão quando, na divisão do patrimônio comum ou partilha, em sucessão causa mortis, dissolução de sociedade conjugal ou de união estável, alteração do regime de bens ou dissolução de condomínio, associação, sociedade empresarial ou civil, qualquer dos cônjuges, companheiros, herdeiros, condôminos, associados ou quotistas receber montante que exceda a meação, quinhão, quota ou fração ideal a que fazem jus”

É interessante observar que a partilha de bens onde é caracterizado o excesso de partilha supostamente oneroso pode ocorrer em momento substancialmente anterior ao da análise da autoridade fiscal estadual sobre a incidência ou não do imposto. Caso esta

⁷⁶ Idem, Art. 118.

⁷⁷ < http://smfonlineitbi.rio.rj.gov.br/cgi-bin/itbi2simulacao_cgi.exe>.

⁷⁸ RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Lei Estadual nº 7174, de 28 de dezembro 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Art. 4º, inciso III. Disponível em:<<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument&Highlight=0,7174>>. Acesso em: 19 nov.2017.

autoridade se baseie nos valores praticados pelo Município do Rio de Janeiro, terá de levar em conta, necessariamente, os valores atualizados até a data da análise.

Tal fenômeno, em última análise, pode fazer com que a autoridade lançadora desconsidere eventual compensação existente entre partilhantes, por ser ela “significativamente inferior ao valor de mercado do bem ou direito adquirido”, contemplando a hipótese de incidência como sendo de competência estadual e não municipal. Mas isso se daria por um simples erro: o lapso temporal entre a “doação” por meio do excesso de partilha e a efetiva análise da autoridade lançadora pode representar uma efetiva valorização do imóvel. Assim, conclui-se pela possibilidade de, na época em que a transmissão se deu, o valor da eventual compensação condizer com os valores atribuídos aos imóveis.

O tem do presente trabalho, apesar de polêmico, não é tratado de forma vasta, nem pela jurisprudência, nem pela doutrina. Pensamos que tal fato dá-se pela peculiar circunstância em que se encontram os contribuintes, seja do ITBI, seja do ITCMD, quando a hipótese de incidência se trata do excesso de partilha.

Os contribuintes do tributo incidente sobre a diferença de quinhões recebidos a maior são divorciados ou herdeiros ou o (a) próprio (a) meeiro (a). É comum que, nessas situações, as pessoas desejem regularizar, com a maior brevidade possível, a transmissão de seus imóveis, que só se concretizará com o registro de imóveis. Contudo, para que o Cartório competente proceda ao devido registro, é necessária a comprovação do devido recolhimento do imposto, na forma do artigo 289 da Lei 6.015/73⁷⁹, acompanhado dos art. 30, XI da Lei dos Notários e Registradores⁸⁰, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

Art. 289. No exercício de suas funções, cumpre aos oficiais de registro fazer rigorosa fiscalização do pagamento dos impostos devidos por força dos atos que lhes forem apresentados em razão do ofício”

⁷⁹ BRASIL. Planalto. LEI nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Art. 289. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015compilada.htm>. Acesso em 15 nov. 2017.

⁸⁰ BRASIL. Planalto. LEI nº 8.935, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Art. 30, inciso XI. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8935.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

Dessa forma, não é difícil imaginar que o contribuinte decida pagar, no caso de bitributação, ambos os impostos para resolver seu problema, sendo poucos os casos onde o Poder Judiciário é provocado.

Outra peculiaridade importante é o fato de os contribuintes desses impostos assumirem tal posição apenas de forma eventual, uma vez que não é comum alguém se divorciar ou partilhar herança com outrem, de forma frequente. Dessa forma, caso os contribuintes, no momento da bitributação, não se disponham a questionar tal fato, a questão não será judicializada, perdendo, assim, relevância, tanto jurisprudencial, quanto doutrinária.

É evidente que a breve análise do assunto, exercida pelo presente trabalho, está distante de esgotar o assunto em comento. Contudo, espera-se que a exposição aqui empreendida estimule a discussão do tema que, em que pese não se tratar de assunto corriqueiro, reveste-se de importância pela ambição de se desfazer uma zona de interseção entre duas hipóteses distintas de incidência que não pode existir, por ofender claramente o federalismo fiscal delimitado por nossa Lei Maior.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 nov. 2017.

_____. _____. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

_____. _____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

_____. _____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

_____. _____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (DE 18 de setembro de 1946). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 15 nov. 2017.

_____. _____. Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015compilada.htm>. Acesso em 15 nov. 2017.

_____. _____. Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8935.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

_____. _____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. 167, §1º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 nov. 2017.

_____. _____. Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Art. 8º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10426.htm>. Acesso em 15 nov. 2017.

RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Lei Estadual nº 7174, de 28 de dezembro 2015. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument&Highlight=0,7174>>. Acesso em: 15 ago.2017.

_____. Prefeitura Municipal. Lei Municipal nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988. Altera o Código Tributário Municipal (Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984), Institui os tributos que menciona, e dá outras providências. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/e9589b9aab9cac8032564fe0065abb4/45903b1a36787598032576ac007389c1?OpenDocument>>. Acesso em: 17 nov.2017.

_____. _____. Lei Municipal nº 5.740, de 16 de maio de 2014. Altera a Lei nº 1.364, de 19 de dezembro de 1988, e dá outras providências. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/7cb7d306c2b748cb0325796000610ad8/ae4ab032dfd3de3503257cda006791d9?OpenDocument>>. Acesso em: 17 nov.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 116. Súmula disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200>. Acesso em: 12 nov. 2017.

_____. _____. Agravo Regimental em RE nº 685159 DF, Relator: Min. LUIZ FUX. Decisão monocrática disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28685159+DF%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y9uze6ec>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

_____. _____. Agravo Regimental em RE nº 654126 SP, Relator: Min. GILMAR MENDES. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28654126+SP%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y8r7u5wq>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em REsp nº 1055645 RJ, Relator: Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA. Decisão monocrática disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=1055645+RJ+2017%2F0031390-0&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 09 nov.2017.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado. Apelação nº: 00269021620098260053 SP 0026902-16.2009.8.26.0053, Relator: João Alberto Pizarini. Disponível em: <

_____. _____. Apelação nº: 00466394520118260114 SP 0046639-45.2011.8.26.0114, Relator: Marcelo L Theodósio. Disponível em:

<<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7947877&cdForo=0>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado. Apelação nº 03944818320148190001, Relator: Otávio Rodrigues. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004B76FC9729679B5823677537BA99499F3C507112E3A5C&USER=>>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

_____. _____. Agravo de Instrumento nº 00037635320138190000, Relator: Eduardo de Azevedo Paiva. Decisão Monocrática disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00048215490D87B95E5AC70C11348CFEACF9C50221424050&USER=>>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

_____. _____. Apelação nº 02769375020098190001, Relator: Fabio Dutra. Acórdão disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00046918A6FB816A7ABD62FE758002EAD2C4C502572D132E>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

_____. _____. Agravo de Instrumento nº 00165775420008190000, Relator: Albano Mattos Correa. Ementa do Acórdão disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/EJURIS/ProcessarConsJuris.aspx?PageSeq=0&Version=1.0.3.50>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

_____. _____. Apelação nº 01787281220108190001, Relator: Gilberto Campista Guarino. Acórdão disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004D1A0BA20E6390E5B9CBB80F112242D99C503573A1209>>. Acesso em: 17 nov. 2017

_____. _____. Súmula nº 66. Em partilha de bens decorrente da separação consensual, em que haja diferença de quinhões sem indício de reposição, compensação pecuniária ou qualquer onerosidade, incidirá o imposto estadual de transmissão sobre doações. In: Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Súmulas. Disponível em: <<http://portaltj.tjrj.jus.br/documents/10136/18187/sumulas.pdf?=10>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

RIO DE JANEIRO. Governo do Estado. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 8.430, Relator: Conselheiro Graciliano José Abreu dos Santos. Acórdão disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC317128>>. Acesso em: 17 nov.2017

_____. _____. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 15.394, Relator: Conselheiro Luiz Chor. Acórdão disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC319312>>. Acesso em: 17 nov.2017.

RIO DE JANEIRO. Prefeitura Municipal. Instrução Normativa SMF Nº 24, de 17 de agosto de 2016. Disciplina procedimentos relacionados à verificação de onerosidade e à apuração da base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos, Realizada Inter Vivos, por Ato Oneroso – ITBI, nas hipóteses de dissolução de sociedade conjugal, sucessão hereditária causa mortis e extinção de condomínio. Arts. 1º e 2º. Disponível em: <http://doweb.rio.rj.gov.br/visualizar_pdf.php?edi_id=3191&page=1>. Acesso em: 15 nov.2017.

_____. Secretaria Municipal de Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 7.424, Relatora: Conselheira Vera Lucia Ferreira de Mello Henriques. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2002/Acordao_CCM_7424.pdf>. Acesso em: 17 nov.2017.

_____. _____. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 7.825, Relator: Conselheiro Sandro Machado dos Reis, p. 8. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2004/Acordao_CCM_7825.pdf>. Acesso em: 17 nov.2017.

_____. _____. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 15.166, Relator: Conselheiro Alfredo Lopes de Souza Junior. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2015/Acordao_CCM_15166.pdf>. Acesso em: 15 nov.2017.

_____. _____. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 15.543, Relator: Conselheira Dirce Maria Sales Rodrigues. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2016/Acordao_CCM_15543.pdf>. Acesso em: 15 nov.2017.

_____. _____. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 12.081, Relator: Conselheiro Fernando da Costa Guimarães. Acórdão disponível em: <http://smfweb.rio.rj.gov.br/bibliSMFWeb/bibliDocsWeb/2011/Acordao_CCM_12081.pdf>. Acesso em: 15 nov.2017.

ARAÚJO, Petronio Baptista de. **O impôsto sobre a transmissão da propriedade**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

NICÁCIO, Antonio. **Do impôsto de transmissão de propriedade “causa mortis”**. Rio de Janeiro: Alba, 1959.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CARNEIRO, Levi. **Organização dos Municípios e do Distrito Federal**. Rio de Janeiro: S/ Ed., 1953, p. 9-14.

CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

GODOY, Mayr. **A Câmara Municipal**. 2 ed. São Paulo: EUD, 1989.

PIRES, Maria Coeli Simões. **Autonomia Municipal no Estado Brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Senado Federal, Brasília, a. 36, n. 142, abr./jun. 1999, p. 147-148. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/482/r142-14.PDF?sequence=4>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 67.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis E Doação: ITCMD**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI - Imposto Sobre Transmissões de Bens Imóveis**. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI – Doutrina e Prática**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.