

Data de aprovação: ____/____/____

TRIBUTAÇÃO DE BENS NA DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE CONJUGAL: UMA ANÁLISE LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IR, ITCD E ITBI

Carlos Alberto Gomes Junior¹
Rosângela Maria Rodrigues Medeiros Mitchell de Moraes²

RESUMO

Este artigo objetiva analisar as obrigações tributárias dos ex-cônjuges, decorrentes da dissolução da sociedade conjugal, no ordenamento jurídico brasileiro. Discorre-se sobre a origem do regime de bens da sociedade conjugal e sendo esse a base para aos efeitos patrimoniais e tributários, no fatídico momento da dissolução dessa sociedade. Esse fato será analisado - no âmbito do Direito de civil -, tanto na parte do Direito de família, quanto do Direito a sucessões, como também, do Direito Tributário. Tem-se como objetivo geral demonstrar a importância da escolha do regime de bens pelos nubentes, e, sua uma relação intrínseca com as obrigações tributárias dos 3 (três) Entes Federados. Como objetivo específico, será demonstrado que os entendimentos tributários ultrapassam os limites da legalidade e da unicidade do ordenamento jurídico, bem como possuem efeitos nefastos, nas obrigações tributárias dos ex-cônjuges. Estuda-se, a partir do método hipotético-dedutivo, o qual se baseia na compreensão da regra geral, para em análises desituações específicas hipotéticas, para chegar à conclusão da incompatibilidade das imposições tributárias, com o ordenamento jurídico. Por fim, conclui-se que se faz necessária a análise pormenorizada e contextualizada das normas tributárias, tendo essa análise a capacidade de mitigação, o custo tributário na partilha de bens na dissolução da sociedade conjugal

Palavras-chave: Dissolução da Sociedade Conjugal. Efeitos tributário da partilha de bens. Divergência e bitributação entre normas.

¹ Aluno do Curso de Direito da UNI-RN. E-mail: calbertojr1@hotmail.com

² Docente do curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN. E-mail: rosangela.mrm@hotmail.com

TAXATION OF ASSETS IN THE DISSOLUTION OF THE MARRIAGE SOCIETY

ABSTRACT

This article aims to analyze the tax obligations of ex-spouses resulting from the dissolution of the conjugal society in the Brazilian legal system. The origin of the property regime of the conjugal society is discussed and this is the basis for the patrimonial and tax effects at the fateful moment of dissolution of that society. This fact will be analyzed in the scope of civil law, both in terms of family law and inheritance law, as well as tax law. The general objective is to demonstrate the importance of the choice of the property regime by the betrothed and its intrinsic relationship with the tax obligations of the 3 (three) Federated Entities. As a specific objective, it will be demonstrated that tax understandings go beyond the limits of legality and the uniqueness of the legal system, as well as having harmful effects on the tax obligations of ex-spouses. It is studied from the hypothetical-deductive method, which is based on the understanding of the general rule to analyze specific hypothetical situations, to reach the conclusion of the incompatibility of tax impositions with the legal system. Finally, it is concluded that a detailed and contextualized analysis of the tax rules is necessary, with this analysis having the capacity to mitigate the tax cost of sharing goods in the dissolution of the marital society.

Keywords: Dissolution of the Marriage Society. Tax effects of property sharing. Divergence and double taxation between standards.

1 INTRODUÇÃO

Com a evolução da sociedade, especialmente das relações conjugais, as sociedades conjugais - que outrora só possuíam como único regime o de comunhão total, e, eram objetivadas na longevidade, conforme o brocardo “ até a morte nos separe” – já não possuem essa unicidade de regime e seus objetivos não permanecem - a dissolução destas, pela livre vontade das partes, se tornou um fenômeno social "natural", o divórcio.

Infelizmente, tanto a início da sociedade como na sua dissolução, todos são totalmente envolvidos pela emoção, aquele na esperança e na felicidade eterna, está na desesperança e no litígio. Por essa comum situação, os nubentes e cônjuges desviam a

atenção necessária e fundamental para o prévio entendimento quanto aos efeitos tributários da dissolução sociedade, especialmente, quanto à divisão dos bens de forma desproporcional, fato este pouco, esclarecido e de pouco conhecimento dos operadores do Direito.

Uma das causas é que os conceitos tributários e o emaranhado de normas tributárias - no ordenamento brasileiro - tornam as tratativas, junto aos órgãos de fiscalização, um esforço hercúleo, e, muitas vezes, nebuloso, especialmente, quanto aos “entendimentos” do fisco federal.

Nesse sentido, o artigo tem como objetivo geral analisar o arcabouço normativo das possíveis tributações das consequências patrimoniais do ato de dissolução de sociedade conjugal, entendendo que, apesar da existência de 4 (quatro) hipóteses legais, no Código Civil de 2002³, focalizando nos eventos de morte de um dos cônjuges e no de divórcio - considerando que a separação judicial não mais persiste no ordenamento - e a nulidade ou anulação do casamento retorna ao estado original de relação patrimonial dos ex-cônjuges.

Outrossim, de modo mais específico, analisar as divergências quanto à tributação pelos entes federados, baseados em instruções ou decretos que não respeitam e excedem a norma geral, em sua base constitucional, Sistema Tributário Nacional e na base supralegal regulamentadora de âmbito nacional, Código Tributário Nacional.

Usaremos nesta pesquisa o método hipotético-dedutivo, baseado em proposição de hipóteses de que seja perfeitamente legal a aplicação da tributação dos bens na dissolução da sociedade conjugal.

Partindo dessa hipótese, teremos uma análise da legalidade e compatibilidade com o ordenamento jurídicos das exigências tributárias dos entes federados.

Essa compatibilidade dos ditames processuais será confrontada, adicionalmente, com os princípios do Direito Tributário, em busca de concluir que os é em que hipótese é cabível a tributação na situação objeto desse trabalho.

³Art. 1.571. A sociedade conjugal termina:

- I - pela morte de um dos cônjuges;
- II - pela nulidade ou anulação do casamento;
- III - pela separação judicial;
- IV - pelo divórcio.

Essa análise possibilitará gerar as conclusões quanto à legalidade e perfeita aplicação da tributação, em sua análise, quanto à hipótese de incidência e seu contribuinte.

Desse modo, o trabalho está estruturado em três tópicos. O primeiro aborda a instituição da sociedade conjugal e a seus consequentes efeitos patrimoniais, relacionados à escolha do regime de bens selecionado, na sociedade conjugal, os quais são cruciais para compreender a importância que possui o instituto, no ordenamento jurídico. Assim, busca-se demonstrar a livre opção dos nubentes - na escolha do seu regime de bens - e que esse será fundamental, no momento da dissolução da sociedade.

O segundo tópico introduz o estudo das obrigações tributárias relacionada à dissolução da sociedade conjugal. Nesse capítulo, analisaremos os fundamentos constitucionais e a normas gerais tributárias codificadas no Código Tributário Nacional. Adentraremos também nas normas federais, estaduais e municipais que podem, eventualmente, constituir obrigações tributárias na partilha de bens da dissolução.

Por fim, no terceiro tópico apresenta-se a problemática deste artigo. O afastamento do entendimento quanto à existência de bitributação da transferência de bens, na dissolução da sociedade conjugal, na qual os entes – hipoteticamente - estariam exigindo tributos, em função do mesmo fato gerador.

Esse estudo é de extrema importância possibilitando um objetiva uma visão tributarista de um fenômeno eminente do Direito de Família, ou do Direito de Sucessões.

Por tais motivos, se justifica a análise minuciosa da legislação tributária, esclarecendo e demonstrando opções aos operadores do direito para que esses atuem junto aos seus clientes para que, de forma lícita, possam propor alternativas para reduzir o custo tributário na partilha de bens, decorrente da dissolução da sociedade conjugal.

2 REGIME DE BENS ESCOLHIDOS NAS SOCIEDADES CONJUGAIS

Inicialmente, antes de adentrar nas questões tributárias, cabem algumas considerações, sem pretensão de esgotar o tema, sobre o instituto da sociedade conjugal e sua origem intrínsecas à constituição da família.

De acordo com Jones Figueiredo Alves (2014 apud DIAS, 2014, p.28), “ a família é o primeiro agente socializador do ser humano. Somente com a passagem do homem do estado da natureza para o estado da cultura foi possível a estruturação da família”

A Declaração Universal dos Direitos do Humanos define que a família é o núcleo natural e fundamental da sociedade e tem direito à proteção da sociedade e do Estado.⁴

No ordenamento jurídico brasileiro, em sua base Constitucional de 1988, define que o instituto da família, como “a base da sociedade, tem especial proteção do Estado”⁵ (BRASIL, 1988).

Sendo a família um instituto que deve ser protegido pelo Estado, cabe a esse realizar esforço nesse sentido, contudo, o próprio texto constitucional, ao nossa entender, reduz a atuação do Estado como apenas um garantidor da proteção da dignidade humana, assim, incentivando e reconhecendo os efeitos civis em casamentos religiosos⁶, mas nunca impondo a sua formação.

Assim, o Estado não possui o direito de intervenção na decisão dos consortes, nos termos do § 7º do artigo 226⁷ do mandamento constitucional, sendo livre decisão do casal a sua constituição, bem com a sua dissolução⁸.

Não apenas o planejamento familiar, mas a manutenção da comunhão de vida conjugal é de livre escolha dos consortes, como dispõe o art. 1.513 do Código Civil de 2002 que “ é defeso a qualquer pessoa, de direito público ou privado, interferir na comunhão de vida instituída pela família” (BRASIL, 2002).

Fundamenta-se assim, que apesar da família ter a proteção do Estado, compete aos indivíduos, em regra, a liberdade tanto institui-la, mantê-la, restabelecer, como também, a escolha do regime de bens que será adotado pela sociedade conjugal.

Nada obstante a essa autonomia, essa não possui natureza absoluta, pois, conforme demonstrado, a sociedade conjugal é um instituto tutelada pelo Estado e desse

4 Artigo 163. A família é o núcleo natural e fundamental da sociedade e tem direito à proteção da sociedade e do Estado.

5 Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

6 § 1º O casamento é civil e gratuito a celebração.

§ 5º Os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher.

§ 3º Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento.

7§ 7º Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas.

8 § 6º O casamento civil pode ser dissolvido pelo divórcio.

modo está sujeito a requisito de validade (art. 1548 e 1.550 do CC/02) ⁹ com também impedimentos de natureza subjetiva (art. 1.521 do CC/02) ¹⁰.

A sociedade conjugal, apesar de ser eminentemente fundada na afetividade e o *animus* de dois indivíduos de constituírem um núcleo familiar, se trata de uma sociedade, e essa, regulada pelo nosso CC/2012. Nessa senda, o doutrinador Tartuce (2020, p.1229), define que “didaticamente, afirma-se que a sociedade conjugal é o miolo do casamento”.

Conforme afirmado por Diniz (2005)

Uma vez realizado o matrimônio, surgem direitos e obrigações em relação à pessoa e aos bens patrimoniais dos cônjuges. A essência das relações econômicas entres os consortes reside, indubitavelmente, no regime matrimonial de bens, que está submetido a normas especiais disciplinadas de seus efeitos (DINIZ, 2005.p. 152).

Na perspectiva do Direito Civil (art. 981, CC), uma sociedade nasce de um contrato entre pessoas “que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e partilha, entre si, dos resultados.”¹¹ personalidade jurídica de uma sociedade é uma das formas de constituição de um novo ente, com direitos e obrigações, que não se confundem com seus instituidores, como também, possui bens.

Na perspectiva do direito de família, utiliza-se o instituto da sociedade de forma *sui generis*, utilizando essa como instituto para estabelecer direito e obrigações instituídas por um contrato, negócio jurídico, com também, a independência patrimonial dos bens da

9 Art. 1.548. É nulo o casamento contraído:

II - por infringência de impedimento.

Art. 1.549. A decretação de nulidade de casamento, pelos motivos previstos no artigo antecedente, pode ser promovida mediante ação direta, por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público.

Art. 1.550. É anulável o casamento:

I - de quem não completou a idade mínima para casar;

II - do menor em idade núbil, quando não autorizado por seu representante legal;

III - por vício da vontade, nos termos dos arts. 1.556 a 1.558;

IV - do incapaz de consentir ou manifestar, de modo inequívoco, o consentimento;

V - realizado pelo mandatário, sem que ele ou o outro contraente soubesse da revogação do mandato, e não sobrevindo coabitação entre os cônjuges;

VI - por incompetência da autoridade celebrante.

10 Art. 1.521. Não podem casar:

I - os ascendentes com os descendentes, seja o parentesco natural ou civil;

II - os afins em linha reta;

III - o adotante com quem foi cônjuge do adotado e o adotado com quem o foi do adotante;

IV - os irmãos, unilaterais ou bilaterais, e demais colaterais, até o terceiro grau inclusive;

V - o adotado com o filho do adotante;

VI - as pessoas casadas;

VII - o cônjuge sobrevivente com o condenado por homicídio ou tentativa de homicídio contra o seu consorte.

11 Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

sociedade, comuns, em relação aos bens pessoas, particulares. Nesse diapasão, a sociedade conjugal nasce do reconhecimento do seu contrato.

Ao constituírem essa sociedade, os indivíduos trazem consigo os seus bens, como também, a possibilidade de constituição desses no interstício dessa união, e coube ao ordenamento jurídico definir, de que forma se estabelecerá essa nova relação entre indivíduos, não mais analisando o seu lado humano e social, mas na perspectiva Civil de direitos e obrigações em uma sociedade conjugal, o que se denomina regime de bens da sociedade conjugal.

Esse regime de bens, corolário da autonomia dos cônjuges de regulamentar as questões patrimoniais, pode ser estabelecido previamente a celebração do casamento, conforme está posto no art. 1639, caput, do Código Civil¹²

Conforme os ensinamentos de Tartuce (2020, p.1194), “é plenamente possível que os nubentes, previamente, acordem o regime de bens sujeitos nos conforme as normas cíveis de um contrato”.¹³

Nesse diapasão, o art.1.640 do CC define: “poderão os nubentes no processo de habilitação, optar por quaisquer regimes que este código regula.”

Ou seja, o regime bens é uma faculdade que previamente a constituição do matrimônio, pacto antenupcial ou na habilitação, pode ser definida, e esse regime definirá o estatuto patrimonial do casal, sendo esse, de forma limitada.

A doutrina também discorre sobre esse direito, sendo plenamente possível a escolha da relação de propriedade que será utilizada na sociedade conjugal¹⁴

A partir do casamento começa a vigorar o regime de bens, podendo os cônjuges alterar este regime durante a comunhão, pelo princípio da mutabilidade justificada posto no § 2 do art. 1.639 do CC 15, contudo, se faz necessária a autorização judicial para a mudança.

¹² Art. 1.639. É lícito aos nubentes, antes de celebrado o casamento, estipular, quanto aos seus bens, o que lhes aprouver.

¹³ “ a natureza contratual do instituto é afirmada por juristas com Silvio Rodrigues, Paulo Lôbo e Maria Helena Diniz. Sendo um contrato, é perfeitamente possível aplicar ao pacto antenupcial os princípios da função social do contrato (art.421, do CC) e da boa-fé objetiva (art. 422, do CC)

¹⁴O estatuto patrimonial do casal pode ser definido por escolha de regime de bens distinto daqueles tipificados no Código Civil (art. 1.639 e parágrafo único do art. 1.640.14 (...)) (IV Jornada de Direito Civil)

¹⁵§ 2 ºÉ admissível alteração do regime de bens, mediante autorização judicial em pedido motivado de ambos os cônjuges, apurada a procedência das razões invocadas e ressalvados os direitos de terceiros. (Código Civil/02)

Tal a sua importância, o CC/2012, que a mutabilidade do regime de bens além da sujeição a autorização judicial deve ser pedida e motivada por ambos os cônjuges, apurado a procedência das razões invocadas e ressalvados os direitos de terceiros¹⁶

Sobre o princípio da mutabilidade justificada, a doutrina civil já pacificou, no Enunciado nº 113 da I Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal¹⁷. No Código Civil estão postos 4 (quatro) tipos de regimes de bens: o Regimes de Comunhão Parcial; o Regime Comunhão Universal; o Regimes de Participação Final do Aquestos e o Regime de Separação de Bens.

A doutrina entende que os regimes posto não podem se considerando *numerus clausus*. Defende essa que, pelo Princípio da autonomia privada, a liberdade de escolha pelos nubentes da relação de propriedade que será utilizada na sociedade conjugal, conforme aclarado no enunciado nº 353 da IV Jornada de Direito Civil¹⁸.

Pontuado esse entendimento, constata-se que esta liberdade como também as mutabilidades no interstício do casamento são pouco exercidas.

Diversamente, os regimes “tradicionais” de comunhão parcial e total de bens representam a grande parte dos regimes conjugais em vigência

Para efeitos desses artigos, focalizaremos nesses dois regimes, parcial e total, para discorrer dos efeitos tributários na dissolução da sociedade conjugal fundadas nesses regimes de bens.

A sociedade conjugal termina¹⁹ por específico fatos jurídicos : pela morte de um dos cônjuges, pela nulidade ou anulação do casamento, pela separação judicial ou pelo divórcio.

¹⁶ Art. 1.639, § 2º do Código Civil/02

¹⁷ Enunciado nº 113

"é admissível a alteração do regime de bens entre os cônjuges, quando então o pedido, devidamente motivado e assinado por ambos os cônjuges, será objeto de autorização judicial, com ressalva dos direitos de terceiros, inclusive dos entes públicos, após perquirição de inexistência de vívida de qualquer natureza, exigida ampla publicidade".

¹⁸ "O estatuto patrimonial do casal pode ser definido por escolha de regime de bens distinto daqueles tipificados no Código Civil (art. 1.639 e parágrafo único do art. 1.640. (...)"

¹⁹Art. 1.571

I - pela morte de um dos cônjuges;
II - pela nulidade ou anulação do casamento;
III - pela separação judicial;
IV - pelo divórcio.

§ 1º O casamento válido só se dissolve pela morte de um dos cônjuges ou pelo divórcio, aplicando-se a presunção estabelecida neste Código quanto ao ausente.

§ 2º Dissolvido o casamento pelo divórcio direto ou por conversão, o cônjuge poderá manter o nome de casado; salvo, no segundo caso, dispondo em contrário a sentença de separação judicial.

Apesar de este posto na codificação civil, com advento da Emenda Constitucional Nº 66/2010, a separação judicial, não persiste no ordenamento contemporâneo. Atualmente, o instituto do divórcio é o meio legal da dissolução da válida sociedade conjugal.

Seguindo a doutrina, em importante novação jurisprudencial, a terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem decidindo no mesmo sentido, que as hipóteses do art. 1. 571 do CC não são taxativas e que comprovado que encerraram os vínculos de confiança e coabitação, separação de fato, estarão presentes os requisitos para o fim ao regime de bens”.²⁰

Pontuamos que a existência de outras hipóteses de dissolução da sociedade válida, entre vivos, no caso de separação de fato não tem efeitos sobre a limitação da análise deste artigo, divórcio, pois, a situação de fato reportará na mesma análise, quanto ao regime de bens do casal, quando do início da sociedade.

Aclarando a relação entre dissolução do casamento e dissolução da sociedade conjugal, o nobre doutrinador Flavio Tartuce segue o seguinte raciocínio (Tartuce, 2020, p. 1180)

É notório que o divórcio põe fim ao casamento e também à sociedade conjugal, sendo certo que uma vez extinto o primeiro também estará finda a segunda categoria. Desse modo, onde se lê nos dispositivos *dissolução da sociedade conjugal*, pode-se entender dissolução do casamento e da sociedade conjugal pôr fim ao casamento, e também, a sociedade conjugal.

O regime patrimonial da sociedade conjugal - escolhido livremente pelo nubente ou imposto pela norma - será também de grande importância na dissolução da sociedade seja pelo divórcio, seja pela morte de um dos cônjuges. Esse regime é a base para as regras jurídicas que serão aplicadas quanto à tributação dos bens, na extinção da sociedade conjugal.

Assim como uma sociedade mercantil, os sócios são coproprietários dos bens da sociedade. Na sua dissolução, cada sócio terá direito ao quinhão do patrimônio da sociedade dissolvida, no caso das sociedades comerciais, terão direito a parte do Patrimônio Líquido, instituto das Ciências Contábeis que é aritmeticamente a diferença entre a ativos (bens e direitos) e o passivo (obrigações com terceiros).

²⁰ Acórdão do Superior Tribunal de Justiça no bojo do AgRg nos EDcl no REsp n. 1.333.425/SP.

Com a dissolução da sociedade conjugal também será fundamentado, na mesma repartição de bens de uma sociedade mercantil, apuração de ativo e passivo e cada cônjuge terá direito a uma parte dos bens, como também, seus ascendentes possuem também parte desse patrimônio. O regime de bens será a norma, convenção privada e emregra, sendo válida, não sujeita a interferência do Estado.

Cabe ressaltar que a partilha de bens na dissolução conjugal não é requisito intransponível para a efetivação do divórcio, ou seja, a partilha de bens não é empecilho para a efetivação do divórcio, existirá apenas efeitos patrimoniais futuros, esse tema, inclusive, é objeto da Súmula 197 do STJ *in verbis*, “o divórcio direto pode ser concedido sem que haja prévia partilha dos bens”.

Apesar dessa possibilidade, a o ordenamento civil impõe restrições, no caso de não ocorrer a prévia partilha de bens, e o divorciado busca constituir uma nova relação conjugal (CC, 1.523, I)²¹.

Na dissolução da sociedade conjugal, em todas suas formas, o Estado retorna tanto como tutor - em relação a garantir a dignidade com no início da união - como também, será o Estado Fiscal que tem o poder cobrar dos ex-cônjuges as obrigações tributárias decorrentes dos tributos.

Assim, a intervenção do Estado é imperiosa, pois cabe a este, não apenas como Estado-Juiz, homologar do acordo de dissolução, em algumas situações de dissolução, com também tem a competência de observar se durante a dissolução ou durante esta, surgirão, hipótese de enquadramento em fatos tributados, com a doação ou alienação entreos ex-cônjuges. Fatos estes que foram constitucionalmente elencados como hipóteses de incidência tributária.

3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS

Na organização federativa da República Federativa do Brasil, CF/88, a escolha pela forma de Estado federado pressupõe a repartição da competência administrativa, legislativa e tributária.

²¹ Art. 1.523. Não devem casar: III - o divorciado, enquanto não houver sido homologada ou decidida a partilha dos bens do casal;

Essa repartição tem como consequência o regime autônomo de organização política- administrativa do Entes Federados, posto no texto constitucional de 1988²²,

Conforme os autores Vicente de Paulo e Alexandre de Moraes (2016, p. 134), a República Federativa do Brasil enquadra-se no tipo de federação de equilíbrio, o que significa que está fundada no equilíbrio entre as competências e a autonomia conferidas aos entes federados pela Constituição Federal. Esse equilíbrio está consubstanciado, entre outros fundamentos, na repartição de receitas tributárias (CF, art. 157 a 159).

Essa repartição das receitas tributárias como também a competência tributária autônoma, será o âmago da independência financeira e orçamentária, pois não independência sem fonte de recursos.

Na seção constitucional do Sistema Financeiro Nacional (art. 153 - 156), a competência tributária é definida taxativamente, relacionando quais os tributos que cada Ente Estatal (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) deve instituir e arrecadar, como também, eventualmente, repartir as receitas tributárias.

Nesse modelo constitucional, os Estados Federados possuem suas fontes de recursos autônomas, não são subordinados ao ente nacional, a União, como também, os municípios também não possuem fontes autônomas de recursos, e essas não estão sujeitas a quaisquer repartições tributárias.

A competência tributária, além de ser uma competência constitucional, não é apenas poder, mas excessivamente, um dever, e assim, o Ente Público tem a obrigação de instituir²³ e arrecadar o tributo, não existindo, qualquer discricionariedade nesses dois atos.

Na outra vertente, pelas prerrogativas do regime jurídico público, e, em especial, conforme a supremacia do interesse público sobre o particular, cabe ao particular a sujeição ao cumprimento das obrigações tributária, e, especialmente, da obrigação principal, o pagamento do tributo decorrente da lei.

²² Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

²³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I — Impostos;

II — Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Dos tributos de competência do Entes Estatais, especial atenção daremos aos impostos, pois esse estão relacionadas diretamente às obrigações tributárias, geradas na partilha de bens na dissolução da sociedade conjugal, e conforme demonstrado, as hipóteses tributárias são únicas e constitucionalmente definidas e não podem ser alteradas por normas infraconstitucionais.

3.1 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS FEDERAIS E SUAS RELAÇÃO COM OS BENS PARTILHADOS

Sendo os impostos a principal fonte de recursos tributários dos entes federados, e dentre as diversas hipóteses de incidência que legitimam a sua cobrança²⁴, teremos o Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza (IR).

Para definição do tributo sobre a renda, se faz importante é a definição e a delimitação do objeto tributado, nesse caso, a renda. De acordo com Balleiro (2008, p.291), “ a renda é o produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação”.

Esse conceito é aclarado por Balleiro (Cf. Bulhões Pedrosa, apud, cit. ,2019) que apresenta, em apertada síntese, que o conceito de renda está - necessariamente atrelado - ao período de tempo, não se relacionando ao patrimônio acumulado²⁵.

A Renda, “soma de rendimento por certo período de tempo”, é gênero no qual teremos as seguintes espécies conforme sua origem: o produto do capital (rendimentos

24 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - Importação de produtos estrangeiros;
- II - Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - Produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

25 “ a noção de renda está integrada, necessariamente, pela ideia do período. A soma dos rendimentos pessoais, por certo lapso de tempo, é que configura a renda. A renda já realizada no passado e já acumulada é capital e patrimônio. Esse capital possuído em determinado momento por ser titular não é passível de tributação do imposto de renda, nem como pagamento, nem como uma transferência. Configuram pagamentos de capital os meros fluxos de moeda, bens ou serviços que correspondem a simples trocas onerosa entre patrimônios distintos, de forma equivalente, de modo que não advenha daí nenhum acréscimo [...]. Reduz-se o estoque de bens em um patrimônio, de forma unilateral, havendo o equivalente acréscimo em patrimônio alheio, com nas transmissões gratuitas, ocorridas em herança e doação”

recebidos em aplicações financeira); o lucro (lucro em operações comerciais) e o os proventos (objeto do labor ou instituto com origem romana *salarium*, salário).

O produto do capital é a percepção pecuniária de um particular que não estaria relacionado ao labor, mas a outras fontes de geração de “riqueza” pessoal, ou mesmo o fluxo de recursos entre este, no qual o “recebedor” estaria auferindo ganho patrimonial. O lucro é conforme primariamente entendido, o fruto de uma operação comercial.

Proventos é colocado, na norma constitucional, como qualquer fonte de renda relacionado à retribuição ao particular pelo seu labor, seja esta pessoa física ou jurídica. Diversamente, o autor Ricardo Alexandre (2011 p.572) entende que o conceito de proventos não estaria relacionado ao labor, mas, por exclusão, “compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadrados no conceito legal de renda. A título de exemplo, podem-se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa”.

Entendendo que a divergência doutrinária, quanto à classificação da renda, em espécies, não prejudica a definição do objeto da tributação, que é auferir e ter disponível um ganho em período certo.

A renda decorrente do ganho patrimonial não seria decorrente apenas da atualização dos bens próprios à valor de mercado (expectativa de ganho), mas necessariamente deve ser apurado um lucro, aritmeticamente, entre o valor de custo e de transmissão (realização) do bem, teremos um ganho patrimonial disponível, o ganho de capital tributado pelo IRPF.

Assim, o ganho de Capital é a relação entre o valor do bem alienando, doado ou transferido e o valor pago ao adquirir deste bem, assim o lucro “percebido”, na operação de mudança de propriedade do bem, mas não a valorização do patrimônio acumulado não transmitido.

Baleeiro (2008, p.304) conceitua que renda patrimonial somente se constitui com a disponibilidade econômica ou jurídica, não existindo, existirá apenas expectativa de ganho²⁶

Segundo a CF/88, a hipótese de incidência do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza é determinado pela aquisição da disponibilidade econômica ou

²⁶ “ a realização do excedente, na pessoa física, ou a realização do lucro, na pessoa jurídica, que se defina o fenômeno com fluxo, ou como acréscimo patrimonial, é requisito essencial e necessário do conceito renda. A realização, enfim, é pressuposto essencial da disponibilidade econômica ou jurídica. Sem a realização, haverá mera expectativa, sem realização, impossível a disponibilidade”

jurídica: de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou de combinação de ambos²⁷.

O primeiro “requisito” constitucional para auferir renda é a aquisição. Na dissolução da sociedade e a partilha do patrimônio comum, essa partilha não representa em si uma aquisição, o cônjuge adquirente apenas recebe um patrimônio que já era seu com coproprietário.

Outro “requisito” para a tributação da renda é a disponibilidade de renda pelo produto desse patrimônio. A partilha dos bens por si só, não representa a disponibilidade econômica. Mesmo considerando a avaliação por valor mercado e a partilha desse bem a valor superior ao adquirido, essa expectativa de ganho, não pressupor *per si* a disponibilidade de renda, e esse entendimento seria expandir as hipóteses de incidência constitucional *in malam partem*.

Na análise da própria norma do Imposto de Renda, a Lei nº 7.713/88, teremos que é tributado o rendimento bruto da pessoa física²⁸, e no caso de transferência de bens, esse rendimento será por meio de ganho de capital, decorre do “resultado da soma dos ganhos auferidos no mês”, sendo esses ganhos “ a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente”²⁹.

Em análise da tributação na partilha de bens, teremos duas situações: a partilha de bens conforme a meação dos bens comuns e a partilha de bens que excede a meação.

Conforme apresentado, na partilha de bens comuns, não se apresenta a transferência de bens, apenas a mudança do status de coproprietário para a propriedade

²⁷ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (CTN)

²⁸ Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

²⁹ Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

particular e, destarte, não configurado a transferência de bens que gerem ganho patrimonial.

Quanto à segunda situação, o ganho referente à parte que exceder a meação, cabem algumas considerações.

Se a transferência do excedente à meação se der a título gratuito, doação, não representa um ganho patrimonial ao doador, mas uma perda patrimonial, assim, não existe nenhum ganho, rechaça-se qualquer aferição de renda, incidência da tributação do imposto renda.

Observemos que na partilha de bens da dissolução da união, existem dois sujeitos, o cônjuge ou *de cujus* que “perde” o patrimônio, transmitente, seja por doação ou causa *mortis*, e o que recebe a benesse, donatário ou adquirente.

Apesar de que a norma federal estabelece que a doação se equipara a compra e venda, sendo hipótese de incidência tributária do Imposto de Renda, observando o requisito da disponibilidade econômica ou jurídica, mesmo para o ex-cônjuge que recebe o excedente à meação, não visualizamos que *per si* que a transferência possa representar esse ganho por disponibilidade econômica.

Ademais, o art. 6º da lei nº 7.713/88, determina que para o donatário/ex-cônjuges é excluída a tributação da doação, ficam isentos do IRPF os rendimentos percebidos por pessoas físicas do valor dos bens adquiridos por doação ou herança.³⁰

De forma residual, a transferência do excedente à meação for de forma onerosa, entendemos, que pode existir ganho de capital para o cônjuge transmitente, pois essa se revestiria em uma alienação e disponibilidade econômica de renda.

3.2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ESTADUAIS E SUAS RELAÇÃO COM OS BENS REPARTIDOS

O ordenamento constitucional contemporâneo ampliou a competência dos Estados e do Distrito Federal de instituir impostos sobre a transmissão do *de cujus*, a qualquer título, de bens imóveis adicionando também os bens móveis. A Constituição Federal de 1988 alterou a competência de tributação da transmissão de bens imóveis *inter vivos*, para a

³⁰ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

competência dos municípios, como também ampliou o escopo material, incidindo tanto na transmissão de bens móveis quanto de imóveis.

Segundo Ivens Gandra (1997), “na constituição de 1988, ao invés da partilha do produto de arrecadação, houve a partilha da própria competência”. Nessa senda, a doutrina reafirma que “âmbito do tributo ficou, assim, ampliado quanto ao objeto da transmissão, que é agora qualquer bem ou direito. Ficaram, todavia, excluídos as transmissões a título oneroso” (MACHADO, 2002, pg.310).

Desse modo, contemporaneamente, ao ser constatado que existiu qualquer ato de transmissão de bens, exceto a título oneroso, nasce a competência dos entes estaduais e distritais de tributar esse fato, o Imposto Sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD.

Outra hipótese de incidência, é a transferência decorrente de causa *mortis*, nessa o tributo estadual é soberano, seja essa transferência a título oneroso ou gratuito, considerando a situação fática da morte e, assim, transferência entre a pessoa ficta do espólio e os herdeiros.

Na dissolução da sociedade e a partilha de bens do casal, essa incidência tributária do ITCD, como a sua nomenclatura antecipa, é representada por duas “vertentes” quanto à essa partilha de bens. É apresentada na dissolução da sociedade conjugal, por *causa mortis*, como também, na dissolução da sociedade por divórcio, que, existindo a desproporcional, na divisão dos bens e não existindo contrapartida financeira do outro cônjuge, o Fisco Estadual configura esse ato de liberalidade se tratando de uma simples doação entre os ex-cônjuges. Sendo doação, o Imposto de Causa Mortes e Doação é plenamente aplicado.

Essa situação é apresentada pela doutrinadora Dias (2013, p.333):

A desigualdade na partilha configura transferência patrimonial. Gerando a incidência de imposto de transmissão, que sempre foi chamado de imposto de reposição. Como o desequilíbrio na divisão do patrimônio configura doação de um cônjuge ao outro, diverso é o tributo que incide.

A jurisprudência consolida esse entendimento quanto a qual será o tributo que deve incidir sobre a partilha de bens que exceda a meação na separação judicial.

Apresenta-se importante jurisprudência no qual o STJ discorre sobre o tema, que, apesar de se relacionar a dissolução da sociedade por separação judicial (revogada pela EC Nº 66), pode ser plenamente aplicada atualmente, pois, no entendimento doutrinário,

não foi superada, que reafirma a incidência apenas de ITCD nas transmissões decorrente de separação judicial “sem indícios de compensação financeira”³¹

No âmbito local, a legislação do Estado do Rio Grande do Norte determina que, por meio lei Nº 5.887, de 15/02/89³², doação é conceituada como “ qualquer ato de liberalidade, “*causa mortis*” ou “*Inter vivos*”, com ou sem ônus, denominado doação pura ou simples e sem encargos”, desse modo, se existir na partilha transferência de bens superiores a meação, estará configurado a doação e a sujeição a tributação do ITCD.

Como também, na dissolução da sociedade conjugal, por *causa mortis*, o patrimônio particular do *de cujus* sofrerá a incidência tributária desse tributo Estadual. Assim, instituída a partilha dos bens, no âmbito da dissolução da sociedade por morte de um dos cônjuges, está constituído o momento para a transmissão de propriedade.

Deve-se observar, que nos termos supracitada irretocável jurisprudência do STJ, sendo plenamente aplicada à dissolução da sociedade por divórcio, a parte do patrimônio relacionado à meação deve ser excluída da base de cálculo do ITCD.

Dessa maneira, dos bens do patrimônio comum somente parte desses sofreram a incidência do ITCD na partilha *causa mortis*, assim, como, apenas os bens que excederem a meação, no divórcio, serão tributados por esse imposto.

Importante pontuarmos, e esse será o objeto de divergência com a norma federal, que o ITCD tem como base de cálculo federalmente definida. Sendo a norma geral tributária federal, o Código Tributário Nacional, CTN, definiu que a base de cálculo do imposto ITCS será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (Brasil, 1996)³³.

Desse modo, o cônjuge doador ou o inventariante, deve, por obrigação legal, atualizar o valor dos bens e realizar o pagamento dos tributos estaduais conforme o valor de mercado do bem, não sendo aceito o valor constante na última declaração de renda do IRPF do ex-cônjuge, individualmente, ou do casal conjuntamente. Essa atualização tem importante impacto no valor devido ao Fisco Estadual, pois em consequência da

³¹ Imposto de transmissão por doação – Separação Judicial – Meação.

1.. Na separação judicial, a legalização dos bens da meação não está sujeita a tributação.

2.. Em havendo a entrega a um dos cônjuges de bens de valores superiores à meação, sem indícios de compensação pecuniária, entende-se que ocorreu doação, passando a incidir, sobre o que ultrapassar a meação, o Imposto de Transmissão por Doação, de competência dos Estados (art. 155, I, da CF). 3. Recurso especial conhecido e provido (RECURSO ESPECIAL Nº 723.587 - RJ (2005/0021355-9)

³² Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCD e dá outras providências.

³³ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. (CTN).

valorização imobiliária dos bens, durante a constituição da união matrimonial, o *quantum* a ser monetariamente pago pelo contribuinte.

Situação paradigma é essa atualização à valor de mercado e os seus efeitos tributários sobre os ex-cônjuges, que apesar de não ter um ganho patrimonial, deve declarar ao Fisco federal essa atualização a valor venal em suas declarações de IRPF.

Nessa mesma situação se encontrará o cônjuge sobrevivente que recebe sua parte na meação, como também, pode receber uma parte que excede a meação ou, sendo o regime de separação total, a parte dos bens particulares do *de cujus* que devem ser declarados pelo valor recebido.

3.3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS E SUAS RELAÇÃO COM OS BENS REPARTIDOS

A Constituição Federal de 1988 define que compete aos Municípios a instituição de algumas espécies tributária e um delas é o Imposto de Transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, denominado em algumas legislações municipais como imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) ou, diversamente, no caso do município de natal, Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis - ITIV³⁴, diferença de nomenclatura que não representa maior importância em termo de amplitude tributária.

Essa norma local define que, existindo operação de transferência entre vivos e está sendo a título oneroso, nasce a hipótese de incidência municipal do ITBI.

Imaginemos a seguinte situação, na dissolução de uma sociedade conjugal por divórcio, na divisão desproporcional do patrimônio, existindo no acordado a compensação financeira em decorrência da transferência da propriedade comum imóvel para um dos cônjuges, estaria configurada uma transferência de propriedade de imóveis entre vivos.

³⁴Da Competência Tributária

Art. 2º - São tributos de competência do Município do Natal: I - impostos sobre: a) a propriedade predial e territorial urbana; b) a 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; ... (LEI Nº 3.882, DE 11 DE dezembro DE 1989)

Desse modo, cabe ao recebedor da propriedade o pagamento do tributo municipal, ITBI, como também ao que transmite, por responsabilidade tributária de natureza solidário³⁵.

A norma municipal, ao ser definir como hipótese de incidência do ITBI, se dá quando da transferência *inter vivos* - a título oneroso - qualquer título, essa última expressa apresenta que é plenamente configurada a tributação do imposto municipal, na partilha de bens, na dissolução da sociedade - quando essa é realizada por meio de contrapartida onerosa.

Temos que ressaltar que, quando a partilha de bens for realizada por meio de permuta, esta, apesar não se configura hipóteses de incidência de Imposto de Renda³⁶, diversamente configurará uma hipótese de incidência do ITBI. Ademais, cabendo a responsabilidade solidária sobre o imposto municipal os dois lados da relação, permutantes³⁷.

O instituto da permuta, que está elencado no art. 533 do CC, é conceituado por Tartuce (2020, p.680)³⁸ como, sinteticamente, tratar-se de “duas vendas”.

Ressalta-se que, perplexamente, sendo de pouco conhecimento da sociedade, que existindo a permuta de dois imóveis na dissolução da sociedade conjugal, caberá, para prejuízo dos ex-cônjuges, tributação “duplicada” do imposto municipal, assim, na permuta de um imóvel por outro, é considerada pela norma municipal dupla tributação.

Entendemos que se reporta de difícil enquadramento as situações de permuta de bens, que em situações reais, essa não seja considerada com uma *faceta* de doação, deslocando a competência para a tributação do ITCD.

³⁵ Nos termos do Art. 124, I do CTN são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

³⁶ "Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III): I - as transferências causa *mortis* e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 119; II - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias. § 1º Equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir. § 2º. No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna." (Art. 121 do RIR/99)

³⁷ Do Contribuinte. Art. 53 - O contribuinte do imposto é o adquirente, o cessionário ou os permutantes do bem ou direitos transmitidos. (Lei Nº 3.882/1989)

³⁸ "O contrato de troca, permuta ou escambo é aquele pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Operam-se, ao mesmo tempo, duas vendas, servindo as coisas trocadas para uma compensação recíproca"

Nessa senda, trazemos um trecho de importante jurisprudência do STF que esclarece e demonstra o conflito fático que é levado ao judiciário o encargo de decisão, que entendeu, se o instituto da permuta pura, *troca* apenas de bens móveis, não envolvendo recursos financeiros, nascendo da liberalidade dos permutantes, seria configurando ao revés da permuta, uma hipótese de doação³⁹: “ a partilha desigual dos bens do casal, cabendo a um dele um quinhão maior do que sua meação, sem o pagamento de uma contraprestação, caracteriza uma doação e não uma permuta...”

Destarte, na partilha desigual dos bens do casal - existindo a permuta de bens entre esses, mesmo que de forma desproporcional, desde que não envolvendo recursos financeiros - apenas seria uma “troca” de bens imóveis, assim, estaria configurado o devido enquadramento em doação, hipótese de ITCMD e não de ITBI.

A jurisprudência já se debruçou sobre o tema e, de forma didática, elucidado que a transferência a título oneroso não se confunde com a transferência a título gratuito, assim com seus impostos⁴⁰.

Desse modo, somente na análise do caso concreto que nos permitirá identificar qual o tributo que será incidente sobre a partilha desigual dos bens, na dissolução da sociedade conjugal e, nessa ótica, passamos a analisar quais impostos que podem se relacionar a essa situação fática.

Utilizando o conceito do Código Tributário Nacional, que a natureza do tributo não pode fugir da análise do seu fato⁴¹, assim constata-se que existem, dois fatos geradores relacionados à dissolução da sociedade conjugal: a transmissão do bem imóvel, relacionado as apenas a normas estaduais ou municipais e o, eventual, o ganho de capital,

³⁹ (...) A partilha desigual dos bens do casal, cabendo a um dele um quinhão maior do que sua meação, sem o pagamento de uma contraprestação, caracteriza uma doação e não uma permuta, incidindo Imposto de Doação, estadual, sobre a diferença, não havendo incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, municipal, face à ausência de onerosidade. Conhecimento e desprovemento do Agravo”. (fl. 53) Ministro Gilmar Mendes Relator Documento assinado digitalmente.” (AI 761669, Relator (a): Min. Gilmar Mendes, julgado em 12-06-2013, publicado em *DJe-117*)

⁴⁰ Incidente de uniformização de jurisprudência. Dissolução de sociedade conjugal. Incidência de ITBI ou do ITCD. Incide, no caso de divisão desigual de bens por ocasião de partilha em dissolução de sociedade conjugal, o imposto de competência dos Estados (ITCD), em razão de a transmissão se **dar a título gratuito**, ocorrendo a incidência do **ITBI** (de competência do município) se a transmissão se der **a título oneroso**, com compensação de outros bens do titular para a equivalência da partilha. Incidente de uniformização de jurisprudência acolhido. Acolhido a incidente de uniformização de jurisprudência (TJRS, Tribunal Pleno 70011508918, Rel. Des. Wellington Pacheco Barros, j. 21/11/2005)

⁴¹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

na reavaliação do patrimônio do contribuinte transmitido, conforme discorrida nos capítulos anteriores.

Esse último, a tributação pela União, representado por alíquota superior as dos tributos municipais e estaduais, representa um excessivo encargo tributário encrudescendo uma situação que *per si* já se configura em uma situação afetivamente torturante, a dissolução da sociedade conjugal em virtude do “fim” do casamento.

4 DO CONTRIBUINTE NA PARTILHA DE BENS

Importante determinar quem terá o encargo tributário, decorrente de partilha de bens na dissolução da sociedade conjugal. Conforme pontuado, nessa dissolução conjugal, poderemos identificar dois polos da relação, assim, possíveis contribuintes do imposto: de um lado ex-cônjuge tramites ou o doador e o, em função de causa *mortis*, o de cujus/espólio e, na outra parte, a adquirente ou donatário e o ou cônjuge sobrevivente.

Para norma Estadual, ITCD⁴² quanto à norma Municipal ⁴³, ITBI, seja como contribuinte ou responsável tributário, os dois ex-cônjuges, dois polos da relação, e até o espólio, são responsáveis pela tributos e esta responsabilidade é de natureza solidário, ou seja, não comportam benefício de ordem, sendo assim, “cobrados” de qualquer uma das “partes”.

Nesse ponto, temos a primeira divergência quanto à responsabilidade do donatário ou adquirente, quanto ao ganho de capital e a sua incompatibilidade com a pessoalidade do tributo sobre renda.

A espécie tributária impostos, especialmente aos impostos de transmissão de bens e direitos, tem como princípio a personalização (art.145, § 1 da CF/88), tanto que este podem ter alíquotas progressivas. Para a vinculação do fato gerador ao contribuinte, a

⁴² Art. 11. O contribuinte do imposto é:

I - nas doações: o adquirente dos bens, direitos e créditos;

II - nas transmissões por morte: o herdeiro ou legatário;

III - nas cessões: o cessionário

⁴³Art. 21 - Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Art. 22 - É considerado responsável pelo imposto, quando do lançamento, qualquer dos possuidores, diretos ou indiretos, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos demais

§ 1º - O espólio é responsável pelo pagamento do imposto relativo aos imóveis que pertenciam ao de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 2º - A massa falida é responsável pelo pagamento do imposto relativo aos imóveis de propriedade do falido.

relação deve ser direta e pessoal, sendo os impostos sucessórios classificados modernamente com imposto diretos e pessoais.⁴⁴.

O IRPF, sobre ganho de capital, na relação direta entre o bem e o contribuinte, deve ser proveniente do próprio capital ou do esforço pessoal, não podendo ser tributado o acréscimo patrimonial por fonte estranha.

Desse modo, considerando que o patrimônio, que ora possa gerar ganho de capital, tem relação com doador ou ao espólio, sendo esse o contribuinte que teve o eventual ganho de capital tributado pelo IRPF. Nessa senda, a própria norma já isenta tanto o donatário como o adquirente do bem.

Da norma do Imposto de Renda, foram definidas algumas hipóteses de isenção e dentre elas, a isenção quanto aos valores dos bens adquiridos por doação ou herança. Sendo a partilha da sociedade conjugal, a transferência, na maioria das situações, se enquadrada em doação ou herança, cabe analisaremos os efeitos dessas operações quanto à tributação do Imposto de Renda.

Da definição de adquirido, já nos mostra, preliminarmente, que o ex-cônjuge que recebe o bem ou o sobrevivente, já estaria isento da tributação de imposto de renda e que a norma legal não estabelecia nenhuma condição, para que a isenção de rendimento de bens adquiridos por doação ou herança.

Contudo, com o advento da lei nº 9.523/1997, nasceu essa condição, *in verbis*, de que, se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de Imposto de Renda à alíquota de quinze por cento⁴⁵.

Assim, segundo a norma ordinária, o fisco federal estabeleceu as condições para que as transferências de propriedade entre os ex-cônjuges, possam usufruir da isenção tributária de IRPF. Conforme a supracitada alteração, apenas existe a isenção desse tributo quando a transferência de propriedade - seja pelo custo histórico registrado, na declaração

⁴⁴Embora Nitti inclua o imposto sucessoral entre os indiretos, sua moderna utilização sobre os quinhões hereditários coloca-os entre os diretos e pessoais (Baleeiro, 2008).

⁴⁵Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. (Grifo nosso)

de bens do *de cujus* ou do cônjuge doador, no caso de partilha no divórcio, da parte que excede a meação - condição essa em desacordo com a personalidade necessária, para sujeição passiva, conforme supramencionado.

Definido o contribuinte do tributo federal, doador e espólio, adentraremos a análise se a transferência patrimonial, na dissolução da sociedade conjugal, é o fato gerador do IRPF- ganho de capital, para apresentarmos que o doador deve e pode declarar o bem pelo valor venal e permanecer como isento ou não tributado por esse imposto.

5 TRIBUTAÇÃO NA PARTILHA DE BENS NA DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE

O encargo tributário, na partilha de bens, na dissolução da sociedade conjugal é objeto de nébula pelo contribuinte, sendo ainda majorado pelo conflito normativo federal no qual se observam avanços ilegais, nas Instruções Normativa Federais do IR, ao expandir conceito e estabelecer hipóteses de incidência tributária que não derivam dos conceitos constitucionais do Imposto sobre Renda.

Inicialmente, nos cabe diferenciar o instituto da Bitributação que é a quando dois entes federados tributam o mesmo fato gerador, sendo conceito diverso do **bis in idem** que é o ato do mesmo ente federativo tributar duplamente o mesmo fato gerador.

Ultrapassado esses esclarecimentos, como iremos demonstrar, a tributação da partilha de bens não está sujeita a nenhum dos dois institutos, mas, eventualmente, relacionada à tributação de dois fatos geradores diversos e, assim, sujeitos à tributação dois diversos entes federados, União e os Municípios, ou União e os Estados.

Inicialmente, teremos a tributação tendo como fato gerador o simples ato de transferência de propriedade de bens, decorrente da partilha de bens, na dissolução por causa *mortis* e por divórcio.

Conforme fundamentado, na dissolução da sociedade conjugal, preliminarmente, os seus efeitos patrimoniais e os consequentes efeitos fiscais, estão relacionados aos regimes de bens que foram escolhidos pelos nubentes. Desses regimes, poderemos seccionar os bens que serão partilhados e classificá-los em bens comuns ou particular. Essa repartição é fundamental para definir quais os bens serão transferidos ou não transferidos entre os cônjuges.

Dos bens comuns na partilha do bem, no divórcio, a parte que representa a meação, não será objeto de transferência de propriedade, pois, considerando a copropriedade durante a constância da união, parte do bem já pertence ao ex-cônjuge e não se transfere o já lhe pertence.

Contudo, mesmo a parte referente a meação de um dos ex-cônjuges, sendo a dissolução por *causa mortis*, essa transferência dos bens comuns estará sujeita apenas a tributação estadual, ITCD, mas, nesse caso, em relação à meação do *de cuius*, não terá o ex-cônjuge de figurar com sujeito passivo da tributação estadual, apenas os outros herdeiros desses.

Quanto aos bens particular, esses, no divórcio, não serão transferidos, permanecendo inalterada a sua propriedade, destarte, não sujeito à incidência dos impostos de transferência de propriedade, ITCD e ITBI. Diversamente, na dissolução por *causa mortis*, em que os bens serão transferidos aos herdeiros e, sendo um deles ou o único, o cônjuge sobrevivente, sendo esses os sujeitos passivos da tributação do Imposto Estadual.

Tratando-se de transferência *inter vivos*, partilha de bens, decorrente da dissolução por divórcio, poderão se configurar duas situações: sendo esta, a título gratuito, se converte a transferência, em natureza de doação, sujeita assim, ao ITCD; sendo a transferência a título oneroso, afastasse a tributação Estadual e sujeita-se apenas tributação municipal, ITBI.

Assim, a analisar os regimes de bens da sociedade conjugal é fundamental para delimitar os efeitos tributários, na partilha na dissolução dessa sociedade, e desse modo, definir quais os bens que serão transferidos ou, mesmo que transferidos, se esses sofrerão a incidência dos impostos estaduais ou municipais.

Sistematizadas as hipóteses de transferência dos bens na partilha, adentra-se, nas questões mais controversas, a tributação dos efeitos dessas transferências sobre o eventual ganho patrimonial dos contribuintes envolvidos, seja por *causa mortis*, seja por divórcio, e se esse ganho de capital será ou não tributado pelo Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

O entendimento do fisco federal, como iremos fundamentar, é que existe ganho patrimonial - em qualquer transferência - na qual existe a atualização do bem pelo contribuinte, seja por divórcio, seja por *causa mortis*. Essa tributação da renda - motivada

pela atualização patrimonial do bem transferido - acontece tanto no caso de existir uma divisão desproporcional, como na transferência patrimonial da parte referente à meação.

Do emaranhado de normas federais sobre Imposto de Renda, analisaremos a lei nº 7.713/88 e, de forma didática, apresentamos um breve resumo: que o imposto de renda incide sobre rendimento bruto; que integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos, no mês, decorrente de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando ganho a diferença positiva entre a o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido, monetariamente, e, que serão consideradas - na apuração do ganho de capital - as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.⁴⁶

Tendo como base essa lei específica e de Instruções Normativa, a Receita Federal do Brasil considera que existem duas situações relacionadas à partilha de bens, na dissolução da sociedade conjugal que gerariam o ganho de capital tributado pelo Imposto de Renda: a primeira, o ganho de capital, caso o doador exerça a opção de avaliação dos bens que constitui a meação por valor superior ao constante, na última declaração de renda,⁴⁷ e; a segunda, o ganho de capital na aquisição da parcela que exceda essa meação, que no entendimento federal seria uma alienação.

⁴⁶Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem **rendimento bruto todo o produto do capital**, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará **o rendimento bruto, como ganho de capital**, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 dessa Lei.

§ 3º Na apuração **do ganho de capital** serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

⁴⁷ Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cuius* ou do doador.

Esse entendimento é demonstrado – claramente - no tutorial da Imposto de Renda 2020/2021:

DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE CONJUGAL OU DA UNIÃO ESTÁVEL -
TRANSFERÊNCIA DE BENS

572 — Qual é o tratamento tributário na transferência de bens e direitos em decorrência de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável?

Na transferência do direito de propriedade em decorrência de dissolução de sociedade conjugal ou da união estável, os bens e direitos podem ser avaliados pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos de quem os declarou, atualizado monetariamente até 31/12/1995, ou por valor superior àquele declarado, observando-se que:

a) se a transferência dos bens ou direitos ao ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foram atribuídos os bens ou direitos foi em valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, a diferença positiva é tributada à alíquota de 15%. Para o cálculo do ganho de capital em futura alienação deve ser considerada a data desta transferência;

b) se a transferência foi pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos apresentada antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, não há ganho de capital no ato da transferência (BRASIL,1997).

Assim, o entendimento do Fisco Federal é que, nas situações que forem declaradas pelo contribuinte que existiram a valorização do bem acima do valor histórico, se um dos consortes ou os dois tiveram um ganho patrimonial, estará sujeito à tributação do Imposto de Renda.

Infelizmente, a norma infraconstitucional, supramencionada, vem sendo interpretada de maneira ampla pelo Fisco Federal, estabelecendo assim, por meio de Instruções Normativa desse órgão, conceituações e esclarecimentos que divergem da análise constitucional e legal do fato gerador do Imposto sobre Renda, conforme vastamente discorrido no capítulo 3.1.

A nossa primeira crítica ao entendimento do Fisco Federal é que, como foi demonstrado, o Imposto de Renda Ganho de Capital não pode incidir pelo patrimônio comum acumulado pelo casal, durante o matrimônio, pois na partilha desse bem comum, não há disponibilidade econômica e nem jurídica. Esse patrimônio comum será partilha do por meação, e Incidir Imposto de Renda, na meação dos bens, é incidir imposto com se

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar (Lei 9.532/97).

ganho patrimonial, mas a propriedade não será transferida, apenas “separação” de uma propriedade comum entre os ex-cônjuges.

Mesmo que para justificar que existe ganho patrimonial para aquele ex-cônjuge que não possui renda durante o casamento, pontua-se que é irrelevante a apuração da origem dos recursos para aquisição para configurar o ganho patrimonial de um dos cônjuges, pois, se presume que, mesmo não possuindo renda um dos consortes, o esforço em comum durante a comunhão não se limita a comprovação da origem dos recursos, e assim, o patrimônio deve ser igualmente dividido, meação.

O conceito de esforço em comum é irretocavelmente apresentado pela autora Maria Berenice Dias (2013, p.333), pontuando que o independe da origem dos recursos, se presume que o patrimônio comum pertence a ambos os cônjuges igualmente.⁴⁸

Nessa orientação, na partilha desse patrimônio comum, cabendo a meação a cada um dos ex-cônjuges, não vislumbramos que exista o ganho patrimonial, pois não existe aumento patrimonial, decorrente da transmutação da parte meeira de bem comum para bem particular, não cabendo, assim, auferir renda sobre o valor transferido por meação entre os ex-cônjuges.

Ademais, patrimônio comum, mesmo reavaliado valor superior àquele pelo qual constavam na última declaração, não há, conforme apresentado, fundamentação legal para entender que existiu ganho de capital, pois não restou configurado os requisitos legais para tributação da renda, o ganho, como também, a sua realização/disponibilidade econômica ou jurídica.

Retomando que toda análise tributária, essa deve ser fundamentada nos ensinamentos constitucionais da definição do tributo de renda, como também no Código Tributário Nacional, que apesar de não definir a espécie do tributo, é a base principiológica para análise tributária dos fatos jurídicos.

Desse modo, o ex-cônjuge deve se sujeitar à tributação de renda, somente se configurar o fato gerador do tributo, a existência de um ganho patrimonial decorrente da aquisição de novo patrimônio e este ganho for revestida em disponibilidade econômica.

Inicialmente, entendemos que a discricionariedade quanto à opção do contribuinte, na escolha do valor a ser declarado ao Fisco Federal, custo histórico ou valor de mercado,

⁴⁸ “o patrimônio adquirido durante o período de convívio pertence a ambos em partes iguais. A presunção é que foram adquiridos pela comunhão de esforços para amealhá-los. Cada um é titular da metade, tem direito à meação de cada um dos bens. ”

do bem partilhas, descrita nas Instruções Normativa da Receita Federal, não encontra fundamento na análise sistêmica do ordenamento jurídico.

Nos causa estranheza a faculdade descrita no art. 130⁴⁹ do Decreto nº 9.580/ 2018 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR) que faculta ao para contribuinte a escolha do valor a ser declarado a RFB do bem transferido, sendo essa faculdade determinante na incidência ou não a incidência de IRPF-ganho de capital.

Nesse fulcro, entendemos, que cabe ao contribuinte, materialmente ou processualmente, declarar - de acordo com veracidade dos fatos - assim, o valor do bem não deve se reportar a valor ficto com o histórico, pois a norma contábil não teve ter absoluta influência na norma tributária e na realidade factiva.

Ademais, considerando que o contribuinte deve ter um comportamento uniforme, perante os órgãos de fiscalização tributário dos Entes, esse contribuinte deve declarado o valor do bem transferido na partilha, por força das obrigações do ITCD, pelo valor venal, conforme apresentado no tópico relacionado à legislação estadual.

Desse modo, na transmissão de propriedade, a declaração de bens à RFB pelo custo de aquisição desses, deve ser rechaçada, considerando que nos ensinamentos de Norberto Bobbio, ordenamento deve ser único e coerente, não cabendo ao contribuinte as declarações diversas a autoridades fiscais. Ademais, entendemos que esta atitude, além de em desacordo com a boa-fé processual, reporta uma clara imputação penal por falsa declaração, assim, crime de sonegação fiscal.⁵⁰

⁴⁹Art. 130. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nas hipóteses de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, os bens e os direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor apresentado na declaração de bens do de cujus ou do doador:

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre o referido valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador ficará sujeita à apuração do ganho de capital e à incidência de imposto sobre a renda, observado o disposto no art. 148 ao art. 153

§2º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou os direitos na sua declaração de bens correspondente à declaração de ajuste anual do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 3º Para fins de apuração de ganho de capital na alienação dos bens e dos direitos de que trata este artigo, será considerado pelo herdeiro, pelo legatário ou pelo donatário como custo de aquisição, o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou aos direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar(RIR/2018).

⁵⁰ Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei (Código Penal).

Assim, na declaração de renda do donatário ou herdeiro deve constar o venal do bem, destarte, e essa transferência do bem, mesmo que geradora de renda, é amparada por isenção na norma ²⁰ de IRPF.

No caso de escolha do valor venal, § 1º do 130 do Regulamento do Imposto de Renda, define que a diferença a maior entre o referido valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cuius* ou do doador ficará sujeita à apuração do ganho de capital e à incidência de imposto sobre a renda.

Outrossim, a lei nº 7.713/88 traz que o conceito de ganho de capital, tributado como rendimento para efeito de IRPF. Segundo essa norma, o ganho é a diferença aritmética entre o custo de aquisição e o valor de transmissão do bem ou direito, que conforme supracitado, será irrefutavelmente o valor venal do bem.

Didaticamente, exemplificaremos o entendimento das Instruções Normativa da Receita Federal e consulta as orientações de Imposto de Renda Anual 2021 exercício 2020, em duas situações hipotéticas:

A primeira situação, os consortes que tiverem o ganho patrimonial pela nova avaliação do bem comum sendo atualizado o valor histórico de R\$ 100.000,00 para R\$ 110.000,00, que por meação geraria o valor proporcional de R\$ 50.000,00 e a atualização valor de R\$ 5.000,00 seria tributado sobre este valor à alíquota de 15% do Imposto de Renda sobre ganho de capital.

A segunda situação, um dos consortes será beneficiário do total do patrimônio do casal, o bem comum no valor de R\$ 100.000,00, que na homologação da partilha de bens sofresse a devida atualização no valor de mercado, alterando para seu valor para R\$ 110.000,00, esse teria o ganho patrimonial do valor total que excedeu o seu patrimônio de direito, meação, assim, R\$ 60.000,00, seria, assim, tributado sobre essa diferença à alíquota de 15% do Imposto de Renda sobre ganho de capital.

Ao nos deparamos com essas situações práticas, temos que enfrentar o seguinte questionamento: Analisando a primeira situação, existe ganho patrimonial na partilha entre os ex-cônjuges do bem comum?

Inicialmente, na partilha por meação, é pacífico o entendimento civil pela inexistência de transferência de propriedade, sendo a parte correspondente a metade do patrimônio comum do casal já é de propriedade de um dos cônjuges, e na dissolução, não se transfere o que já lhe pertence. Como inexistente transferência patrimonial, mesmo que

esse patrimônio sofra valorização, sendo a transferência requisito da tributação de renda, não cabendo assim, a incidência da tributação sobre renda.

Analisando a segunda situação, sendo essa mais controversa, na qual a partilha, por divórcio ou *causa mortis*, teremos bens que excede a meação do patrimônio comum, questiona-se, se essa circunstância estaria ou não sujeita ao Imposto de Renda sobre ganho de capital? E quem seria os responsáveis pelo tributo?

Dessa divergência ainda se transmuta em um segundo questionamento: Existe diferença na avaliação desse excesso de bens para efeitos de tributação de IRPF?

Primeiramente, sendo o excesso da meação transferido a título gratuito, é pacificamente o entendimento que se trata de uma doação, mesmo que se configure uma aquisição, não se apresenta o ganho patrimonial para o doador, mas uma perda patrimonial para este. Quanto ao donatário, o ex-cônjuge beneficiário do excesso a meação, mesmo que eventual ganho patrimonial, nos termos do art. 6º da lei nº 7.713/8851 esse ganho é isento.

Quanto ao segundo questionamento, se existe diferença entre a declaração pelo custo histórico e o valor de mercado, isso independe, pois, na vertente do doador este recurso financeiro não é revestido com ganho patrimonial, mas será uma perda do seu patrimônio.

Quanto ao donatário, o cônjuge recebedor da benesse, essa aquisição, além de isento, pela obrigação legal de declarar pelo valor de mercado, o bem é declarado por este pelo valor de mercado, assim, não constituído qualquer ganho de capital.

Assim, quanto partilha desproporcional do divórcio ou a eventual herança para o cônjuge sobrevivente a título gratuito, entendemos que mesmo essa transferência represente um ganho patrimonial para, não está configurando, conforme supracitado, a incidência da tributação do IRPF.

Nesse alinhamento, apesar das informações divergentes das instruções normativas Nº 84/2001 da RFB, a própria lei 7.713/88, em seu art.22, vem excluir da tributação na transferência *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima⁵².

⁵¹Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: VI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;(lei nº 7.713/88).

⁵² Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:

III - as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima.

Esse entendimento é consubstanciado em jurisprudência, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que demonstra – analiticamente - que a valorização imobiliária não gera acréscimo patrimonial ao doador⁵³.

Ao revés da não-tributação quanto configurada a doação, entendemos, que no caso de transmissão a título oneroso de partilha de bens desproporcional no divórcio, configura-se uma disponibilidade do bem do transmitente (contribuinte, relação direta), configurando as hipóteses do IRPF-ganho de capital, ganho patrimonial, e não ao adquirente, como também, pelo fato gerador de transferência entre vivos, a incidência do imposto municipal, ITCD.

No caso de transmissão, a título oneroso entre dos bens do espólio aos cônjuges sobreviventes, configurada a transferência com hipóteses do imposto estadual, ITCD-causa mortis configura-se, também, hipóteses de IRPF, ganho de capital para a pessoa ficta do espólio (contribuinte, relação direta), sendo assim tributado pelo IRPF, mas não para o cônjuge sobrevivente.

⁵³ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHOS DE CAPITAL. DOAÇÃO. ART. 3º, § 3º, DA LEI 7.713/88. ART. 23 DA LEI 9.532/97. ART. 43, II, DO CTN. INOCORRÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. SENTENÇA MANTIDA. 1. A doação de imóvel não gera para o doador qualquer tipo de acréscimo patrimonial, estando, portanto, esta operação isenta da incidência de imposto de renda. 2. A valorização imobiliária dos bens objeto da doação não deverá ser tributada como ganho de capital para o doador, uma vez que houve redução do seu patrimônio, gerando eventual acréscimo patrimonial apenas para o donatário. 3. O art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88, ao prever a incidência do Imposto de Renda sobre ganhos de capital do doador na doação conflita com o art. 22, III, da mesma norma legal, que exclui do ganho de capital as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima. 4. A lei ordinária, ao estabelecer que a doação constitui acréscimo patrimonial para o doador, contraria a definição do fato gerador do Imposto de Renda, previsto no art. 43, II, do CTN, norma com hierarquia de lei complementar. 5. Negado provimento à remessa necessária e ao recurso de apelação. TRF-2 - APELREEX: 01013187520144025001 ES 0101318-75.2014.4.02.5001, Relator: ADRIANO SALDANHA GOMES DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 06/11/2018, 4ª TURMA ESPECIALIZADA.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme foi demonstrado, por meio da análise das normas tributárias dos três entes federados - considerando o CTN como norma geral tributária, sendo a base principiológica da exigência tributária - deduzimos que no processo de dissolução da sociedade, a partilha de bens - a preliminar visão de bitributação ou *bis in idem* da partilha de bens, na dissolução da sociedade conjugal - restou desconstruída, pela existência de fatos geradores diversos.

Assim, observa-se que o ITCD e ITBI têm fato gerador a transferência do bem imóvel, o que não se confunde com o fato gerador do IRPF que é o eventual ganho patrimonial, decorrente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Quanto às obrigações tributárias federais, demonstramos que o contribuinte do IRPF é o doador ou o espólio, por possuir relação direta com o fato gerador que configura o ganho patrimonial de bens próprios. Nessa esteira, conclui-se que o donatário, ex-cônjuge beneficiado, legatário ou herdeiro - diversamente - não é o contribuinte, por não ter essa relação direta, apenas são dispostos em norma legal como responsáveis tributários por transferência.

Nesse diapasão, não é cabível IRPF pelo doador, quando a transferência for a título gratuito, mesmo que excesso de bens da meação, pois se trata de uma redução patrimonial do doador ou espólio, não se configura, destarte, um ganho patrimonial, hipótese necessária à incidência ao tributo de Imposto de Renda.

Outrossim, caso o excesso de partilha de bens for transferido a título oneroso, tanto cabe a incidência do ITBI, como do ganho patrimonial pecuniário do doador ou espólio, considerando o IRPF/ganho de capital na disponibilidade econômica pelo doador ou espólio, pela diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador, conforme inovação trazida pela § 1º do art.23 da nº 9.523/1997.

Em prejuízo do cidadão, constata-se que as Instruções Normativas da RFB, ao informar que é livre possibilidade de escolha pelo valor declarado, valor histórico ou venal, entendemos, que esta orientação é dissonante com ordenamento jurídico, pois, para efeitos de ITBI e ITCD, cabe ao contribuinte declarar pelo valor venal do bem, sendo a declaração por outro valor diverso, considerado, *a priori*, uma declaração falsa ao fisco, crime de sonegação fiscal.

Nessa senda, na hipótese da transferência pelo valor de mercado, como defendida sua legalidade, a incorporação ao patrimônio do donatário, ex-cônjuge, não incidiria

necessária o ganho de capital, pela inexistência da diferença entre o valor do bem recebido e do declarado.

Por derradeiro, em análise do aparente conflito tributário entre ITCD e ITBI, na divisão desigual de bens por ocasião de partilha em dissolução de sociedade conjugal, esta se resolve na comprovação da onerosidade ou não da transferência. Observa-se que se faz necessária a análise das questões tributárias envolvidas na dissolução da união estável, seja por causa mortis, seja por divórcio, para que o devido assessoramento jurídico dos ex-cônjuges seja apresentado como alternativas lícitas para a redução ou exclusão da carga tributária, em decorrência da partilha de bens. Alíquotas diversas entre o imposto de transmissão de competência dos Estados e de competência dos municípios, como também, as possibilidades de enquadramento em hipóteses de isenção dessas normas locais, podem representar importante redução no “custo tributário” da dissolução de uma sociedade conjugal. Importante observar que a mesma situação pode, se não bem entendida, gerar tanto a tributação Estadual, ITCD, como também, esse com alíquota de 15%, a do Imposto de Renda sobre ganho de capital. Esquece-se o valor histórico pode ser atualizada e esta atualização - antes da partilha de bens - pode representar importante aproximação do valor venal e desse modo, reduzindo ou não existindo diferenças no valor do bem que possam representar ganho de capital. Contudo, infelizmente, constata-se que as dissoluções de uniões e a consequente partilha dos bens são, geralmente, imbuídas de sentimentos conflitantes que levam inevitavelmente ao litígio. Essas decisões, pouco amadurecidas, têm como consequência a realização de atos de transferência de propriedade que geram uma maior tributação sobre essa transmissão patrimonial nas partilhas de bens na dissolução das sociedades conjugal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs 1/92 a 53/2006 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94 – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.

_____. **Código Civil e normas correlatas**. 11 ed. Brasília, DF: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2020.

_____. **Código Tributário Nacional**, 3 ed. Brasília, DF: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas 2017.

_____. **Código Penal**. 3 ed. Brasília, DF: Senado Federal, Coordenação de Edições

Técnicas 2020.

_____. **Lei nº 9.532**, de 10 de dezembro de 1997, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf>. Acesso em 15/09/2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ed. Rio de Janeiro: Forense,2008.

DINIZ, Maria Helena, **Direito Civil Brasileiro**, 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2005.

DIAS, Maria Berenice Dias, **Manual de direito das famílias**, 9 ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 21 ed. São Paulo, Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Curso de Direito Tributário**, 2 ed. São Paulo, Cejup, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1997.

RODRIGUES, Silvio, **Direito Civil - Direito das Sucessões**, 7 ed. São Paulo, Saraiva, 2003.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo, **Direito Constitucional Descomplicado**, 10 ed. Rio de Janeiro, Método, 2016.

NETO, Paulo Penteado de Faria e Silva. Tributação de bens na Dissolução de Sociedade Conjugal: Impossibilidade de Cobrança de Imposto de Renda sobre a Parcela que exceder a meação, recebida a título gratuito, NETO, Paulo Penteado de Faria e Silva. **Revista IBDFAM**. Família e Sucessões, Belo Horizonte, MG, n. 44, p. 117-132, agosto. 2021.

UNICEF. **Declaração Universal dos Direitos da Criança**. em Disponível em <<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>>. Acesso em 20/09/2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – **RFB, Perguntas e Respostas** – Imposto de sobre a Renda – Pessoa Física – Exercício de 2021, ano-calendário de 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf>. Acesso em 15/09/2021.