

O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) INCIDENTE
SOBRE A DESIGUALDADE DE VALORES NA PARTILHA DE BENS
DECORRENTE DO DIVÓRCIO

*CAUSA MORTIS TRANSMISSION AND DONATION TAX (ITCMD IN PORTUGUESE)
FOCUSED ON INEQUALITY IN PROPERTY SHARE VALUES ARISING
FROM DIVORCE*

Gláucia Silva Leite¹

RESUMO: Rompidos os vínculos que antes uniam o casal, é ressaltada a dissolução do casamento, conforme emoldura a legislação. Com a recente reforma da Constituição Federal, alterou-se o paradigma do Direito de Família ao decretar o fim da separação e reconhecer o divórcio como a única medida de extinção da relação matrimonial. Ao enveredar para o divórcio, os consortes devem partilhar o patrimônio amealhado no percurso do casamento, consoante o regime adquirido à época do enlace. A lei elenca que deverá haver a meação do patrimônio entre os cônjuges; caso estes partilhem em desigualdade, incidirá o imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), já que essa diferença de bens se caracterizará como doação. Contudo, este instituto em nada se assemelha com a partilha desigual, sendo que a aplicação do supracitado imposto evidencia a influência estatal sobre a divisão patrimonial do casal separando, ao intervir nas deliberações que ambos ponderaram em conjunto para melhor certificar seus direitos.

Palavras-chave: Divórcio. Matrimônio. ITCMD. Partilha desigual.

¹ Discente do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília - UNIMAR
E-mail: glaucia@advcorrea.com.br

ABSTRACT: Breached the bonds that once united the couple, the dissolution of marriage is safeguarded, according to the legislation. With the recent reform of the Federal Constitution there has been a paradigm shift in family law, when decreeing the end of separation and recognizing divorce as the only measure of extinguishing the marital relationship. When getting a divorce, the companions must share the patrimony gathered during the marriage, according to the system acquired at the time of the enlace. The law says that the patrimony must be shared between the spouses. In case they share in inequality the tax on Mortis Causa Succession and Donation is going to take action, since this difference of goods will be characterized as donation. However, this institute in nothing resembles the uneven allotment. Since the application of the above-mentioned tax makes clear the state influence on the patrimonial division of the separating couple, when interfering on the deliberations that both have pondered together to better certify their rights.

Key words: Divorce. Marriage. ITCMD. Unequal sharing.

Introdução

O propósito do presente artigo é analisar a influência que a cobrança do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) exerce sobre a divisão patrimonial do casal separando, interferindo nas decisões que ambos sopesaram em conjunto para melhor assegurar seus direitos.

1 Definição e conceito de matrimônio

Antes de iniciar a fundamentação do tema sugerido, cabe uma análise do instituto nuclear do direito de família: o matrimônio.

Em casos desse jaez, arquitetado como pilar da organização social, a melhor doutrina conceitua o casamento como sendo a “mais importante e poderosa de todas as instituições de direito privado, por ser uma das bases da família, que é a pedra angular da sociedade.” (DINIZ, 2009, p. 37).

No bojo do artigo 1.511 do Código Civil de 2002, é possível extrair a definição do instituto do matrimônio como sendo uma “comunhão plena de vida, com base na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges.”

Corroborando com o enunciado elencado pelo supracitado *Có-dex*, segue o posicionamento do renomado doutrinador Washington de Barros Monteiro de que o casamento é “a união permanente entre o homem e a mulher, de acordo com a lei, a fim de se reproduzirem, de se ajudarem mutuamente e de criarem os seus filhos.” (MONTEIRO, 2004, p. 22).

Seguindo o mesmo escólio doutrinário, Silvio Rodrigues dispõe que o casamento é “o contrato de direito de família que tem por fim promover a união do homem e da mulher de conformidade com a lei, a fim de regularem suas relações sexuais, cuidarem da prole comum e se prestarem mútua assistência” (RODRIGUES, 2004, p. 20), conceito que mais se adequa à realidade atual.

Por todo o exposto das ideias explicitadas, entende-se que o matrimônio é um contrato subordinado às regras de direito de família e obedece à vontade dos contratantes; além disso, ao absorver o conceito da natureza jurídica de contrato, o casamento pode ser dissolvido pelos contratantes por mero desiderato.

Desfeitos os valores que antes uniam o casamento, é ressalvada a sua dissolução consoante emoldurado na legislação. Portanto, o vínculo matrimonial termina com a morte de um dos cônjuges, invalidade do casamento, divórcio e presunção de óbito do consorte declarado ausente².

2 Definição e conceito de divórcio

Maria Celina Bodin de Moraes, ao discorrer sobre o fim do casamento, assevera:

[...] a relação de casamento é, juridicamente, uma relação simétrica e solúvel entre pessoas iguais. Se, por circuns-

² Código Civil de 2002:

Art. 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.

tâncias que não cabe ao direito investigar, não está ocorrendo o que se espera de uma relação conjugal, a solução é a sua dissolução. Assim, a separação do casal em virtude da ruptura da vida em comum é o único remédio razoável, servindo como meio apaziguador do conflito. (PEREIRA, 2006, p. 171-202).

Neste mesmo diapasão, a Lei n.º 6.515 de 26 de dezembro de 1977, em seu art. 24, define o divórcio como aquele que “põe termo ao casamento e aos efeitos civis do matrimônio religioso”. No mesmo sentido são os arts. 1.571, § 1º, do Código Civil de 2002 e 226, § 6º, da Constituição Federal de 1988, os quais trazem o divórcio como uma das formas de dissolver o casamento civil válido.

Fundamentando este entendimento legal, são clarividentes as palavras de Maria Helena Diniz, a qual afirma que o divórcio é a dissolução de um casamento válido, que culmina com a extinção do vínculo matrimonial, habilitando as pessoas a convolar novas núpcias (DINIZ, 2009, p. 280).

Buscando discorrer sobre o instituto do divórcio, importante debruçar-se sobre seus aspectos históricos para melhor defini-lo.

Sob a égide de uma sociedade fortemente conservadora e influenciada pela igreja, justificava-se a concepção do casamento como instituição sacralizada. Ao passo que, quando da edição do Código Civil de 1916, o enlace juramentado era indissolúvel. Assim, a única possibilidade legal de romper com o matrimônio era o desquite, que, no entanto, não o dissolvia. Dessa maneira, permanecia intacto o vínculo conjugal, a impedir novo casamento (DIAS, 2010, p. 292).

Como a indissolubilidade do vínculo matrimonial era consagrada na Constituição Federal, houve a necessidade de modificá-la, por meio da Emenda Constitucional n.º 9 de 28 de junho de 1977³, para que fosse possível introduzir a dissolubilidade do casamento no país.

3 Emenda Constitucional n.º 9, de 28 de junho de 1977: Dá nova redação ao § 1º do artigo 175 da Constituição Federal.

Para que fosse aprovada a Lei do Divórcio, conservou-se o desquite, todavia com a nova nomenclatura de separação, possuindo as mesmas características: rompe, mas não dissolve o casamento.

Assim, com o advento do divórcio, surgiram duas modalidades de dissolução do casamento. Primeiramente, criou-se o instituto da separação, para, em seguida, ser possível sua conversão em divórcio.

Entretanto, somente após a criação da Emenda Constitucional n.º 66/2010⁴, o sistema jurídico brasileiro passou a contar com um único mecanismo volitivo para pôr fim ao instituto do casamento: o divórcio.

Este instituto se divide, nos dias hodiernos, em três tipos: divórcio judicial litigioso, divórcio judicial consensual e divórcio extrajudicial consensual. O primeiro se dá por meio de processo judicial que reconhece o fim do casamento solenizado pelas partes, quando as mesmas não alcançaram um ajuste amigável. O segundo e o terceiro são os divórcios por mútuo consentimento, sendo que esse é realizado mediante escritura pública lavrada por notário e aquele se averigua quando o casal convencionou suas condições e apresenta um acordo para que proceda à homologação judicial.

A partir dessa definição, é imprescindível para o âmbito deste artigo que a separação acabou e que qualquer exigência sobre ela se tornou despicienda a partir da Emenda Constitucional n.º 66/2010, assunto que será tratado a seguir.

3 A separação e o divórcio após a Emenda Constitucional n.º 66, de 13/07/2010

Cumpra salientar que, para o tema sugerido, é importante delinear a apreciação da doutrina e das previsões procedimentais previstas para a separação, existente à época, e para o divórcio.

⁴ Emenda Constitucional n.º 66, de 13 de julho de 2010: Dá nova redação ao § 6º do art. 226 da Constituição Federal, que dispõe sobre a dissolubilidade do casamento civil pelo divórcio, suprimindo o requisito de prévia separação judicial por mais de 1 (um) ano ou de comprovada separação de fato por mais de 2 (dois) anos.

Ensejando regularizar tais institutos, criou-se a Lei n.º 6.515/1977⁵, conhecida por Lei do Divórcio, para regulamentar as disposições constitucionais trazidas pela EC n.º. 09 de 1977, que introduziu o divórcio no Brasil.

Denota-se que a Constituição Federal de 1988 manteve o instituto do divórcio como sendo uma forma de dissolução da sociedade conjugal, porém com a ressalva de haver a prévia separação judicial das partes por mais de um ano ou a comprovada separação de fato por mais de dois anos.

Posteriormente, o Código Civil de 2002⁶ introduziu acertadas alterações no direito de família brasileiro, sendo certo que a principal delas é a redução do prazo de dois anos, previsto na Lei n.º 6.515 de 26/12/1977, para um ano, consoante o artigo 1.574 do CC⁷, para se requerer a separação judicial.

Insta aclarar ainda que a Lei do Divórcio (Lei n.º 6.515/1977) e o Código Civil de 2002 trouxeram significativos avanços para a separação, porém, não bastasse o esforço, não foram suficientes para impedir a interferência estatal nas relações humanas.

Há que se considerar que até a promulgação da Emenda Constitucional n.º 66/2010, o divórcio somente poderia ser estabelecido como conversão da separação judicial, que fora decretada há mais de um ano, ou após dois anos da separação de fato do casal, na modalidade “divórcio direto”⁸.

5 Lei n.º 6.515, de 26 de dezembro de 1977: Regula os casos de dissolução da sociedade conjugal e do casamento, seus efeitos e respectivos processos, e dá outras providências.

6 O Código Civil de 2002 passou a regulamentar os casos de dissolução da sociedade conjugal e do casamento, revogando os dispositivos que tratavam dos temas previstos na Lei n.º 6.515, de 26.12.1977. *Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência*: Lei n.º 10.406, de 10.01.2002; contém o Código Civil de 1916/ coordenador Cezar Peluso. – 3. ed. red. e atual. São Paulo: Manoele, 2009. p. 1.640.

7 Código Civil de 2002:

Art. 1.574. Dar-se-á a separação judicial por mútuo consentimento dos cônjuges se forem casados por mais de um ano e o manifestarem perante o juiz, sendo por ele devidamente homologada a convenção.

8 O divórcio direto distingue-se do indireto, porque resulta de um estado de fato, autorizando a conversão direta da separação de fato por mais de 2 anos, desde que comprovada, em divórcio, sem que haja partilha de bens e prévia separação judicial em virtude de norma constitucional.

Com o advento desta emenda, que alterou o § 6º do artigo 226 da Constituição Federal⁹, entendeu-se pela autonomia de vontade das partes em detrimento da intervenção do Estado, proporcionando a dissolução do casamento pelo divórcio imediato, independente de culpa, motivação ou da prévia separação judicial.

Silvio Salvo Venosa ao analisar a emenda dispõe que

a singeleza do novo texto constitucional não permite outra conclusão que não a da exclusão da separação judicial do ordenamento bem como, como consequência, de qualquer referência à culpa no desfazimento do casamento. Essa foi a precípua finalidade da Emenda. (VENOSA, 2010, *on line*).

Nesse sentido são os escólios da jurista Maria Berenice Dias:

[...] a separação, instituto que traz em suas entranhas a marca de conservadorismo, atualmente injustificável. Trata-se quase de um limbo: a pessoa não está mais casada, mas não pode casar de novo. Se, em um primeiro momento, para facilitar a aprovação da Lei do Divórcio, foi útil e, quiçá necessária, deixou de existir razões para manter dupla via para pôr fim ao matrimônio. [...] a inútil, desgastante e onerosa – tanto para o casal, como para o próprio Poder Judiciário – duplicidade de procedimentos para manter, durante o breve período de um ano, uma união que não mais existe, uma sociedade conjugal “finda”, mas não “extinta”. (DIAS, 2010, p. 293).

Portanto, os casais que aspiram se divorciar estão desobrigados da realização prévia da separação judicial por mais de um ano ou de comprovada separação de fato por mais de dois anos, como previa a Carta Maior.

Assim, a separação judicial (art. 1.571, III, do CC), que era a causa da dissolução da sociedade conjugal, não rompendo o vínculo

9 Constituição da República Federativa de 1988:

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

[...]

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

matrimonial, de maneira que nenhum dos consortes poderia convolar novas núpcias, após a promulgação da aludida emenda, se tornou um dispositivo inerte.

Outrossim, o divórcio (art. 1.571, IV, do CC), que é a extinção do vínculo matrimonial, mediante sentença judicial ou escritura pública, e habilita as pessoas a convolar novas núpcias, passou a ser a única forma de dissolução da sociedade conjugal.

Observar-se-á que da alteração da norma constitucional abre-se uma lacuna, já que, embora a separação não constitua mais condição para a realização do divórcio, a mesma permanece no ordenamento jurídico nos artigos 1.571 a 1.578 do Código Civil.

Denise Damo Comel assevera em seu raciocínio que:

Será suprimido do ordenamento jurídico o instituto da separação judicial, permanecendo tão somente o divórcio como solução voluntária para o fim do casamento, resolvida, ainda, a dicotomia atualmente existente na dissolução do vínculo conjugal. De consequência, serão de se ter por revogados os artigos 1.572 a 1.578, do Código Civil, que tratam das formas de separação judicial e seus efeitos, também o artigo 1.580, que trata da conversão da separação em divórcio e do divórcio direto. [...] Suprimida a separação judicial e consolidando-se o divórcio como a única possibilidade de dissolução voluntária do casamento, deixam de existir as figuras do divórcio por conversão e do divórcio direto, não havendo, pois, que se estabelecer regras ou prazos diferenciados para uma ou outra situação. (COMEL, 2009, *on line*).

Assim sendo, com um só golpe, a referida Emenda Constitucional altera o paradigma de todo o direito das famílias. O fato de ser possível a dissolução do casamento sem a necessidade de implemento de prazos ou identificações de culpados tem um efeito simbólico. Deixa o Estado de imiscuir-se na vida das pessoas, tentando impor a manutenção de vínculos jurídicos quando não mais existem vínculos afetivos (DIAS, 2010, p. 294).

Nota-se que, além de reduzir a interferência do Estado na vida privada dos cidadãos, a referida medida acarreta economia de recursos técnicos e financeiros ao Judiciário e aos indivíduos que preten-

dem se divorciar, uma vez que não é mais necessário haver os dois processos, um para conseguir a separação e outro para se divorciar (NASCIMENTO, 2010).

A contenda é formidável, entretanto, encontra-se pré-matura, o que suscita, inclusive, incerteza quanto à aplicação dos novos preceitos, principalmente nos cartórios. Entretanto, para o presente estudo não vem a calhar tal discussão, já que a partilha dos bens somente ocorre após o divórcio, o que se desconsidera, desde agora, o instituto da separação.

Denota-se que essa melhoria da prestação jurisdicional é meta buscada com persistência pelo judiciário brasileiro, sendo tema presente nas questões que envolvam a justiça e seus integrantes.

Posto isso, observa-se que a vinda da Lei n.º 11.441/2007¹⁰, que alterou os dispositivos do Código de Processo Civil, possibilitou a realização da partilha e do divórcio consensual por via administrativa, ou seja, extrajudicial, desde que verificado os requisitos existentes na legislação (art. 1.124-A, do CPC¹¹). Assim, resta claro que tal reforma visa alcançar o verdadeiro propósito motivador da separação que é o de desburocratizar e facilitar o desenlace matrimonial quando, então, reunisse condições para isso.

Ocorre, porém, que ainda existem entraves e atrasos, uma vez que os legisladores e os operadores do direito não acompanharam a evolução social do indivíduo para que o direito viesse a atender aos seus anseios práticos e sociais.

E a prova evidente dessa afirmativa é a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) sobre a partilha desigual efetivada pelos cônjuges, quando há consentimento entre ambos sobre a partilha dos bens que amealharam durante todo o período matrimonial.

10 Lei nº 11.441, de 4 de janeiro de 2007:

Altera dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, possibilitando a realização de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual por via administrativa.

11 Código Civil de 2002:

Art. 1.124. Homologada a separação consensual, averbar-se-á a sentença no registro civil e, havendo bens imóveis, na circunscrição onde se acham registrados.

4 Do regime e da partilha dos bens

A lei civil brasileira põe à disposição dos contraentes quatro maneiras distintas de se adquirir um casamento, quais sejam, casamento pelo regime parcial de bens, casamento pela comunhão universal de bens, casamento de participação final nos aquestos e casamento pelo regime da separação total de bens.

Versando este trabalho sobre a partilha desigual, analisaremos somente os três primeiros regimes, já que, no último, a separação total dos bens, prevista nos arts. 1.687 e 1.688 do CC, cada cônjuge sairá da relação conjugal com os seus bens pessoais que trouxe para o casamento e mais os que adquiriu na constância do mesmo que não se comunicaram.

No regime da comunhão parcial de bens, o que prevalece é a comunicabilidade do patrimônio amealhado durante o período de convívio, presumindo a lei ter sido adquirido pelo esforço comum do par. Não se compartilham, entretanto, os bens particulares que cada cônjuge levou para o casamento e ainda os recebidos individualmente, a título de doação ou herança. É o regime que a lei prefere.

Os dispositivos 1.658 a 1.666 do Código Civil de 2002 são os que regram o assunto tratado. A lei elenca os bens que não se comunicam, quando findo o vínculo conjugal, no art. 1.659¹², e no art. 1.660¹³, do referido *códex*, têm-se as hipóteses que entram para a comunhão parcial.

12 Código Civil de 2002:

Art. 1.659. Excluem-se da comunhão:

- I- os bens que cada cônjuge possuir ao casar, e os que lhe sobrevierem, na constância do casamento, por doação ou sucessão, e os sub-rogados em seu lugar;
- II- os bens adquiridos com valores exclusivamente pertencentes a um dos cônjuges em sub-rogação dos bens particulares;
- III- as obrigações anteriores ao casamento;
- IV- as obrigações provenientes de atos ilícitos, salvo reversão em proveito do casal;
- V- os bens de uso pessoal, os livros e instrumentos de profissão;
- VI- os proventos do trabalho pessoal de cada cônjuge;
- VII- as pensões, meios-soldos, montepios e outras rendas semelhantes.

13 Código Civil de 2002:

Art. 1.660. Entram na comunhão:

- I- os bens adquiridos na constância do casamento por Título oneroso, ainda que só em nome de um dos cônjuges;

Neste regime, formam-se até três formas de bens distintas, ou seja, a do marido, a da mulher e os bens comuns do par. Ao avesso do antigo código, o Novo Código Civil exclui da universalidade dos bens comuns os frutos civis, que recebem a designação de proventos do trabalho pessoal de cada consorte. Contudo, aproveitados esses proventos na aquisição de bens, automaticamente, ocorre a comunicabilidade.

A partilha entre os cônjuges, ocorrendo divórcio, atua somente nos bens comuns ou bens aquestos.

Em relação ao regime da comunhão universal de bens, o que predomina como preceito geral é a integralidade de todo os acervos. Assim, ocorre uma fusão entre os bens trazidos ao casamento por qualquer um dos contraentes, seja o que cada um possuía antes de se casar, seja os adquiridos na constância do enlace conjugal, a título oneroso, por doação ou herança. Pretendendo essa comunhão do patrimônio, é necessário a lavratura de pacto antenupcial.

O regime da comunhão universal está elencado nos arts. 1.667 a 1.671 do CC. Há de se advertir que, mesmo sendo a regra a comunhão universal, a lei declara algumas exceções no art. 1.668 do CC¹⁴.

II- os bens adquiridos por fato eventual, com ou sem o concurso de trabalho ou despesa anterior;

III- os bens adquiridos por doação, herança ou legado, em favor de ambos os cônjuges;

IV- as benfeitorias em bens particulares de cada cônjuge;

V- os frutos dos bens comuns, ou dos particulares de cada cônjuge, percebidos na constância do casamento, ou pendentes ao tempo de cessar a comunhão.

14 Código Civil de 2002:

Art. 1.668. São excluídos da comunhão:

I- os bens doados ou herdados com a cláusula de incomunicabilidade e os sub-rogados em seu lugar;

II- os bens gravados de fideicomisso e o direito do herdeiro fideicomissário, antes de realizada a condição suspensiva;

III- as dívidas anteriores ao casamento, salvo se provierem de despesas com seus aprestos, ou reverterem em proveito comum;

IV- as doações antenupciais feitas por um dos cônjuges ao outro com a cláusula de incomunicabilidade;

V- Os bens referidos nos incisos V a VII do art. 1.659.

Cumpra observar que nesse regime se forma uma massa única de bens, indivisível, até a dissolução do vínculo conjugal. Antes do advento da Lei do Divórcio, esse era o regime comum ou legal de casamento no Brasil.

A partilha entre os cônjuges no sistema de comunhão universal, em caso de dissolução do vínculo conjugal, opera sobre todos os bens entendidos como bens comuns do casal, em que importa a comunicabilidade.

E, finalmente, tem-se o regime de participação final nos aquestos, também conhecido como regime híbrido, que possui o regulamento tratado nos arts. 1.672 a 1.686 do Código Civil de 2002.

Em termos de funcionalidade, tem a feição de um regime de separação universal de bens, mas, em caso de dissolução conjugal ou de falecimento de um dos consortes, ele adquire as características similares de um regime de comunhão parcial de bens. Em outras palavras, cada cônjuge administra seu patrimônio independentemente do outro, inclusive pode-se até mesmo alienar os bens imóveis livremente, se assim convencionado. Porém, tudo o que obteve lucro, em termos de administração, competirá ao casal. Em caso de divórcio ou morte, terá que ser efetuado uma minuciosa contabilidade, e o que resultar em ampliação de patrimônio próprio de cada cônjuge deve ser aglomerado em um só acervo, para viabilizar sua divisão. Finalmente, os aquestos se comunicam. O feitiço desse regime está sujeito à lavratura do pacto antenupcial.

A partilha entre os consortes ocorre nos bens comuns do casal ou aquestos.

O cerne da questão se encontra na partilha dos bens do casal que decidiu pelo divórcio consensual, independentemente da escolha dos três regimes acima explicitados. Insta aclarar que mesmo existindo uma lei que prevê uma via mais célere quando há concórdância entre os indivíduos em relação ao destino de suas posições jurídicas, bem como de seus bens, nos casos de partilha extrajudicial, é cobrado um imposto quando não acontece a meação deles, no caso o ITCMD.

5 Definição e conceito do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)

No Direito Brasileiro, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis foi constituído, pelo Príncipe Regente D. João, por meio do Alvará n.º 3 de Junho de 1809¹⁵, com a designação de Siza. A competência desse imposto era dos Estados e incidia sobre todas as compras, vendas e arrematações de bens de raiz, incluindo nestas categorias a comercialização de escravos.

A Constituição Federal de 1934 desmembrou o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, passando a existir o Imposto sobre Transmissão *inter vivos* e o Imposto sobre Transmissão *causa mortis*, permanecendo a competência dos Estados.

O advento da Constituição Federal de 1946 não trouxe mudanças significativas para o aludido imposto.

Com a Emenda Constitucional n.º 5 de 1961¹⁶, repartiu-se a competência do imposto *inter vivos* e do *causa mortis*. Enquanto aquele passou a ser da jurisdição dos Municípios, esse continuou de competência dos Estados.

Entretanto, tal divisão restou prejudicada com a unificação do *inter vivos* e o *causa mortis* em um só imposto, com competência estadual, consoante a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965¹⁷.

Somente, com a promulgação da Carta Magna de 1988, os impostos *inter vivos* e *causa mortis* vieram a se tornar impostos independentes novamente: o primeiro de competência municipal e o segundo de competência estadual.

Sobre o supracitado Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, importante se fazer algumas importantes considerações.

José Afonso da Silva indica os elementos básicos desse imposto estadual:

15 In: <http://www.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/l2pa509.htm> e <http://www.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/l2pa510.htm>. Acesso em: 20 jul..2011.

16 Emenda Constitucional n.º 5 de 21 de novembro de 1961: Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros.

17 Emenda Constitucional n.º 18 de 01 de dezembro de 1965: Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências.

São dois os modos de transmissão da propriedade. O primeiro pela morte do titular do bem; é a transmissão “*causa mortis*”. O segundo pela liberdade do dono do bem que o transmite a outrem gratuitamente, ato que também sofre atribuição, como forma de transmissão da propriedade móvel ou imóvel “*inter vivos*”. É garantido o direito de herança (art. 50, XXX). Em compensação fica ela sujeita ao imposto previsto no art. 155, I, segundo o qual compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre transmissão “*causa mortis*” e doação, de quaisquer bens ou direitos. (SILVA, 2010, p. 79).

Nesse passo, depara-se que o imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), será determinado sempre em razão da transmissão da propriedade de qualquer bem ou direito em razão da morte de alguém ou em razão de doação.

O ilustre doutrinador Eduardo Sabbag preleciona que

a transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão *causa mortis*) ou doação (ato de liberalidade) (SABBAG, 2010, p. 1017).

No que tange ao supracitado imposto, é imperioso ressaltar que este detém guarida no artigo 155, I, § 1º da Constituição Federal de 1988¹⁸ e no artigo 35¹⁹ e seguintes do Código Tributário Nacional, além de sua regulamentação pela própria legislação de cada unidade federativa.

18 Constituição da República Federativa de 1988: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

19 Código Tributário Nacional: Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: 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, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

O imposto de transmissão *causa mortis* ou doação é direcionado aos Estados e são tributos cobrados sobre a propriedade do cidadão. A Constituição Federal de 1988, na Seção IV, em seu artigo 155, I, estabelece a competência pra instituir tal imposto (I), sobre quais bens o referido imposto incide (§1º, I e II), sua regulamentação por lei complementar (§ 1º, III) e a fixação de suas alíquotas pelo Senado Federal (§1º, IV).

No mesmo sentido, os artigos 35 a 42 disciplinados no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, 25/10/1966)²⁰ trazem o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.

É prudente observar que o Código Tributário Nacional trata o imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos* juntamente com o imposto de transmissão *causa mortis*, pois fora editado sob a égide da Constituição de 1946, quando os dois impostos ainda permaneciam unificados, logo, cabe ao intérprete identificar e separar os dispositivos que tratam dos impostos na Lei.

Dessa forma, é imprescindível proceder com a definição das diferenças existentes entre ambos os impostos.

O ITBI é um imposto que incide sobre operações de transmissão de bens imóveis entre vivos (*inter vivos*), de competência dos Municípios, com disposição constitucional no inciso II do artigo 156 da CF²¹. O fato gerador do ITBI é a transmissão, a título oneroso, de propriedade, domínio útil, direitos reais (com exceção das garantias) sobre os bens imóveis; a sua base de cálculo é o valor venal do imóvel que está sendo transmitido. Em termos de legislação ordinária, o ITBI, sendo da competência dos Municípios, tem legislação própria para cada um deles, cabendo-lhes a fixação da alíquota.

Como dito anteriormente, o ITCMD incide sobre transmissão de bens, não onerosos, de doação ou de inventários e arrolamentos

20 Lei n.º 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.

21 Constituição da República Federativa de 1988: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:[...] II- 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;

de bens. O fato gerador do ITCMD é “a transmissão de qualquer bem ou direito havido, por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória e por doação” (HARADA, 2004, p. 394); a base de cálculo é o valor venal do bem e; a alíquota poderá ser fixa ou progressiva, estipulada pelo Senado Federal; “salvo esta limitação, prevalece a liberdade dos Estados e do Distrito Federal para o estabelecimento de tais alíquotas.” (MACHADO, 2004, p. 342).

Portanto, conclui-se que, quando se trata do Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação, ocorre analisar sobre a transmissão daqueles bens móveis e imóveis e também a transmissão de direitos, a título não oneroso. Dá-se quando da doação *inter vivos* ou então da transmissão de bens do espólio, porém, pode ocorrer que, num mesmo título em que incide o ITCMD, incida também o ITBI.

Zelmo Denari disciplina o assunto aventando que:

Tratando-se da transmissão causa mortis ou doação de bens imóveis, aplica-se à espécie o princípio da territorialidade, que outorga essa receita tributária ao Estado da situação do bem. Nas transmissões a título gratuito de bens ou valores mobiliários, o imposto pertence ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou, ainda, onde tiver domicílio o doador. (cf. art. 155, §1º, I e II). (DENARI, 2002, p. 305).

Destarte, não é forçoso ressaltar que a competência constitucional para recolher o ITCMD é das unidades federativas, mais precisamente do Estado onde se localiza o bem doado ou inventariado.

Assim, muito se tem discutido sobre a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* e doação nas ações de separação, quando há partilha desigual, se é caracterizada como uma doação.

6 A partilha de bens desigual e a doação

Imperioso um exame sobre a partilha e, posteriormente, sobre a doação.

Conforme amplamente exposto, em um divórcio consensual a partilha é o resultado de prévio acordo entre as partes, em que os cônjuges poderão livremente estabelecer os termos da divide, escolhendo, cada qual, os bens que melhor atenda, aos seus interesses. Essa separação de bens pode ser feita em quinhões diferentes da meação, o que se convencionou a chamar de “partilha desigual”.

Maria Berenice Dias, ao abordar o tema, profere:

Quando da dissolução do casamento pelo divórcio ou pela morte, a identificação do regime de bens permite saber se existem bens em estado de mancomunhão: patrimônio comum pertencente a ambos em partes iguais. Só nessa hipótese há direito à meação, ou seja, à metade de um universo patrimonial. Para extremar a meação, tem significado saber se os bens foram adquiridos gratuita ou onerosamente, durante a vigência do casamento ou em momento anterior, pois é preciso identificar o patrimônio a ser dividido ao meio, daí “meação”. Somente nos regimes em que há comunhão de patrimônios cabe falar em meação. (DIAS, 2010, p. 220).

Entretanto, dessa partilha, consoante o regime de comunhão adquirido a época do casamento, caso haja desigualdade na divisão dos bens, mesmo se assim convierem as partes, é devido o imposto de transmissão *causa mortis* e doação àquele que receber a parte maior, de acordo com a legislação atual.

E é aqui que reside a problemática, posto que as partes, ao dividirem os bens, tentaram dar melhor conformação e comodidade à partilha, sendo que eventual excesso de meação em favor de um ou de outro cônjuge não configura doação a ensejar a incidência do imposto de transmissão.

Desse modo, estando os consortes de pleno acordo para a dissolução matrimonial, e querendo a partilha de bens conforme entenderem perfeito, não há razão de o Estado intervir nessa divisão requerendo uma meação dos bens e aplicando a incidência do ITCMD sobre os mesmos, para que se caracterize como uma doação.

Sobre a doação, o Código Civil, em seu artigo 538²², é claro ao afirmar que este instituto é um contrato que decorre da liberalidade das partes e no qual ocorre a transferência de bens ou vantagens de um patrimônio para outro.

O autor Nelson Rosenvald faz uma análise da doação:

Mantendo a opção legislativa do Código Civil de 1916, o legislador atual definiu a doação expressamente como contrato, ou seja, negócio jurídico bilateral resultante do consenso entre doador e donatário acerca de uma liberalidade que resulta na transferência de um patrimônio, bens ou vantagens. (PELUSO, 2011, p. 590).

Recorrendo novamente aos ensinamentos de Maria Helena Diniz, ela traz em sua obra o assunto dizendo que “a doação é um contrato mediante o qual uma parte, por espírito de liberalidade, enriquece a outra dispondo de um direito em seu favor e assumindo uma obrigação.” (DIAS, 2010, p. 154).

Desse modo, reproduzir o conceito dos demais doutrinadores seria tornar a leitura mormente árdua, uma vez ser ponto pacífico que a doação, em palavras mais simples, acontece quando uma parte dá a outrem algum bem que outrora lhe pertencia e essa pessoa que recebe a doação o aceita.

Entretanto, por versar sobre direito de família, o que impera é a subjetividade, devendo investigar o porquê da partilha ter sido efetuada de maneira desigual, com o intuito de examinar se a transferência da propriedade ocorreu ou não por liberalidade, a fim de constatar se se está diante de uma doação.

Observa-se que a doação se refere à transferência de bens ou vantagens de um patrimônio para o outro. Ocorre, que de uma união entre duas pessoas, quando há integralização total ou parcial de patrimônio, não pode ser verificado a individualização dos bens, mas,

22 Código Civil de 2002: Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

sim, contextualizando que os mesmos pertencem somente a um patrimônio adquirido por causa do casamento.

Portanto, não há que se falar em doação quando não há transferência de bens de um patrimônio para o outro, visto que tudo pertencia a um só patrimônio durante a constância do casamento.

7 O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* E Doação (ITCMD) incidente sobre a desigualdade de valores na partilha de bens decorrente do divórcio

O Direito de Família, em algumas oportunidades, para solucionar determinados conflitos, necessita buscar auxílio em outros ramos da ciência jurídica, mormente no Direito Tributário.

Assim ocorre, por exemplo, com a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação sobre os valores desiguais em uma partilha decorrente do divórcio. Outrossim, mesmo quando há mútuo consentimento entre os casais separando sobre a disposição de seus bens, havendo partilha desigual, cobra-se o aludido imposto, pois segundo o nosso Direito, resta caracterizado o instituto da doação.

Dessa explanação subtrai-se que não tem como ser configurado o instituto da doação em um divórcio amigável, posto que os cônjuges de comum acordo resolvam pactuar a disposição de seus bens, sendo que não doam um para o outro parte de seu patrimônio, apenas ajustam a melhor forma de divisão das suas propriedades segundo o averiguado no decorrer do enlace, ora não existente mais.

Diz Francisco Cahali que impedir aos companheiros, com livre disposição sobre seus bens preexistentes ou futuros, de estipularem suas relações patrimoniais seria projetar restrições à capacidade dos conviventes, impondo-lhes uma limitação contrária à capacidade civil e ao exercício da propriedade (CAHALI, 2002, p. 82).

Por conseguinte, o Estado tributar essa livre decisão, pertencente somente aos cônjuges, de decompor o patrimônio conjunto da forma que crer é uma clara intromissão aos direitos de liberdade e capacidade civil, já que o ente público faz entender que as par-

tes não possuem discernimento para decidir sobre os seus bens, impondo-lhes uma meação obrigatória, que resultará na incidência do ITCMD.

Nesse sentido, segue-se o entendimento do renomado Fernando Facury Scaff que, em reforço das considerações apresentadas, ao analisar a questão do tema em sua obra, utilizando um caso ficcional:

No caso fictício sob análise – que por ser fruto de minha imaginação utilizarei de forma arbitrária para expor meu raciocínio – não se trata de uma doação, pois o que aconteceu foi uma partilha desigual, fruto de um acordo entre as partes envolvidas.

Desta maneira, o caso em apreço se assemelha a uma transação. É claro que não seria possível proceder a uma transação no caso de separação judicial; mas, como no exemplo se trata de direitos puramente patrimoniais, não haveria o menor problema em se caracterizar esta operação como tal. Porém, há nesta espécie contratual uma vedação à transmissão de direitos, sendo possível apenas seu reconhecimento ou sua declaração. É verdade que existe um debate acadêmico sobre este ponto, pois há quem defenda que tal disposição se configura como uma regra geral, que pode sofrer exceções, pois o art. 845 do Código Civil fala de coisa transferida de uma a outra parte, o que permitiria classificar como transação esta operação de partilha desigual entre os cônjuges A e B.

Outra possibilidade é que esta situação se caracterize como uma espécie de troca, mesmo que haja uma desigualdade entre os valores e bens permutados.

O que importa é que pode ocorrer desta partilha desigual não se caracterizar como uma doação, mas como outra figura de direito civil, como a troca ou a transação. (SCAFF, 2006, p. 50-63).

Conforme restou verificado da leitura da obra supra, constata-se que, não qualificada como doação, os Estados ficariam proibidos de criar leis para cobrança de tributos sobre a permuta de patrimônio em caso de partilha desigual, posto que a Constituição prevê somente nos casos de *causa mortis* e doação.

Logo, na conjectura de não ser classificada como doação, não poderia haver a incidência tributária por falta de competência constitucional para a cobrança do aludido tributo da doação.

Dos escólios do referido Fernando Scaff, constata-se, de fato, que os institutos da troca e da transação seriam os que mais se assemelhariam aos casos de partilha desigual.

Passa-se, então, à análise dos referidos institutos.

A troca ou permuta vem disciplinada no art. 533 do Código Civil²³. Nesse tipo de contrato as partes se sujeitam a dar uma coisa por outra, realizando-se, desse modo, a permuta correlata de bens ou de coisas entre os contratantes. Exclui-se, desse acordo, o dinheiro, uma vez que, se estivesse envolvido, o ato se transformaria em compra e venda.

O ilustre doutrinador Nelson Rosenvald, ao versar sobre o aludido artigo, exemplifica dessa maneira:

Assim, consiste a troca em um contrato bilateral e oneroso, pelo qual as partes, transferem, reciprocamente, quaisquer objetos diversos do dinheiro. As coisas permutadas podem ser heterogêneas: móveis por imóveis; uma universalidade por outra; coisa atual por coisa futura; coisa certa por coisa aleatória, na existência ou na quantidade. Enfim, inúmeras possibilidades. Ambas as partes possuem obrigações recíprocas, com sacrifícios e vantagens comuns. O objetivo da aquisição e transferência de coisas equivalentes é o mesmo do da compra e venda, diferenciando-se no que diz respeito à inexistência de um preço. Em comum, pretende-se adquirir propriedade móvel ou imóvel, através de posterior tradição ou registro do título. (PELUSO, 2011, p. 585).

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery explicam que na troca “as coisas cuja propriedade se transfere, são da mes-

23 Código Civil de 2002: Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações: I- salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca; II- é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.

ma espécie (coisa por coisa, dinheiro por dinheiro)” (NERY, 2008, p. 570).

Dessa forma, talvez a figura que mais se assemelha aos casos de partilha desigual de bens seja a figura da transação, pois o seu objeto é a composição de direitos patrimoniais que sejam ou possam ser disputados em juízo. A transação é disciplinada pelos artigos 840 a 850 do Código Civil de 2002. Contudo, nessa espécie contratual, há uma vedação à transmissão de direitos, sendo possível somente o seu reconhecimento ou sua declaração, conforme apregoa o art. 843²⁴ do referido *códex*.

O jurista Carlos Fernando Mathias define transação como “o negócio jurídico bilateral, por meio do qual as partes, mediante concessões mútuas, previnem ou terminam litígio.” (MATHIAS, 2004, p. 59).

Miguel Maria de Serpa segue o posicionamento acima, afirmando que é o “negócio jurídico pelo qual os interessados previnem ou terminam litígio entre eles mediante concessões mútuas.” (SERPA, 2001, p. 268).

José Augusto Delgado aduz que “seu caráter é, sem mais qualquer dúvida, reconhecido como sendo constitutivo, modificando a relação jurídica até então existente pela via da concessão recíproca das partes.” (DELGADO, 2004, p. 302).

Utilizando novamente os escólios de Nelson Nery e Rosa Maria Nery, esses coadunam com a doutrina exposta acima: “é contrato orientado ao fim de prevenir ou terminar litígio mediante concessões mútuas (CC 840), litígio esse relativo a direitos patrimoniais de caráter privado (CC 841).” (NERY, 2008)

Muito mais lógica e coerente a utilização do instituto da transação ao invés da doação, já que aquele melhor se adéqua às disposições referentes à partilha em uma dissolução do casamento, porque nada mais é do que um ajuste entre as partes contraentes, sobre o

24 Código Civil de 2002: Art. 843. A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.

qual há concessões mútuas de ambas as partes para melhor arranjar o patrimônio constituído pelo casamento.

Comprovada a não incidência do ITCMD, insta informar que não haverá tributo a ser cobrado em decorrência da transmissão de propriedade do bem. Outros impostos poderão incidir, como por exemplo, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e o imposto de renda (IR); no entanto, não o ITCMD, uma vez que a transmissão adveio por meio de um contrato que não se qualifica como doação.

Ademais, é eficaz a medida alternativa aventada, uma vez que desonera o contribuinte de recolher mais um imposto sobre seus bens e, dessa forma, evita angariar mais recursos ao erário sobre uma situação em que não há pertinência.

Ressalta-se que há uma enorme contenda nesse quesito, já que o fisco encontraria uma ampla dificuldade para identificar a circunstância concreta em que essa transferência adveio. Contudo, a administração possui diversos instrumentos para descobrir se efetivamente houve uma dissimulação e, caso aconteça, poderá desconsiderar tais negócios jurídicos dissimulados e buscar os efeitos concretos do ato sucedido, consoante apregoa o artigo 116 do Código Tributário Nacional.²⁵

É importante salientar que a jurisprudência brasileira não encontrou consenso sobre o assunto, tendo alguns Tribunais entendido pela não-incidência do ITCMD em casos de excesso de meação.

Como, por exemplo, é o caso dos ilustres Tribunais do Rio Grande do Sul e do Distrito Federal, que assim proferiram:

25 Código Tributário Nacional: Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. SEPARAÇÃO CONSENSUAL. PARTILHA. ITCD. INCIDÊNCIA. DESCABIMENTO. Eventual atribuição de quinhão maior a um dos ex-cônjuges ou ex-companheiros na partilha de bens não caracteriza excesso de meação, capaz de fazer incidir ao suposto excesso o ITCD. O acordo relativo à partilha dos bens é uma acomodação que busca melhor atender aos interesses dos ex-cônjuges ou ex-companheiros, no momento de dissolução da sociedade conjugal. NEGADO SEGUIMENTO. EM MONOCRÁTICA. (Agravo de Instrumento Nº 70038111068, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rui Portanova, Julgado em 20/08/2010).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DE SEPARAÇÃO CONSENSUAL. PARTILHA DE BENS. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO (ITCD). Não restando caracterizado excesso de meação em favor de um dos separandos, mas sim simples ajuste entre os cônjuges, visando atender aos interesses de ambos, não ocorre o fato gerador do ITCD, tendo em vista não restar caracterizada cessão gratuita de direitos. Precedente. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. (Agravo de Instrumento Nº 70034702027, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: André Luiz Planella Villarinho, Julgado em 14/04/2010).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. SEPARAÇÃO CONSENSUAL. PARTILHA. ITCD. INCIDÊNCIA. DESCABIMENTO. Eventual atribuição de quinhão maior a um dos ex-cônjuges ou ex-companheiros na partilha de bens não caracteriza excesso de meação, capaz de fazer incidir ao suposto excesso o ITCD. O acordo relativo à partilha dos bens é uma acomodação que busca melhor atender aos interesses dos ex-cônjuges ou ex-companheiros, no momento de dissolução da sociedade conjugal. AGRAVO PROVIDO. EM MONOCRÁTICA. (Agravo de Instrumento Nº 70034387662, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rui Portanova, Julgado em 17/03/2010).

TRIBUTÁRIO E CIVIL. APELAÇÃO. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE CONJUGAL. PARTILHA. INEXISTÊNCIA DE EXCESSO DE MEAÇÃO. NÃO INCI-

DÊNCIA DE ITCD. AO SE EFETIVAR A PARTILHA, FICAM INDIVIDUALIZADOS OS BENS QUE TOCAM A CADA UM, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR EM DOAÇÃO, PORQUANTO A DECISÃO DO JUIZ EM SEDE DE PARTILHA É PREDOMINANTEMENTE DE EFICÁCIA DECLARATIVA. NO PRESENTE CASO, RESTOU INCONTROVERSO QUE NÃO HOUVE EXCESSO DE MEAÇÃO. DESSA FORMA, MOSTRA-SE INCABÍVEL A COBRANÇA DE ITCD. (Apelação Cível Nº 20050110505634, Sexta Turma Cível, Tribunal de Justiça do DF, Relator: Ana Maria Duarte Amarante Brito, Julgado em 22/11/2007).

De tal modo, tem-se que o patrimônio a ser partilhado, quando do divórcio do casal, engloba uma totalidade de bens, móveis e/ou imóveis, que serão objeto de partilha somente porque está sendo dissolvida a sociedade conjugal.

Assim, não se trata de aquisição de propriedade, pois esta já existia e era comum entre os cônjuges, motivo pelo qual se entende que, havendo consenso entre eles em deixar, para uma das partes, excesso de meação, por simples comodidade, não se verifica a hipótese de incidência do tributo, pois não surgiu o fato gerador.

Significa que, ocorrendo uma partilha desigual, fruto de um consenso entre as partes, não há que se falar em doação, uma vez que evidente está que houve uma troca ou transação dos bens, por meio dos cônjuges separados, mesmo havendo uma diferença entre os valores e bens permutados.

Logo, irregular a cobrança do aludido imposto na partilha desigual, como deveras aclamado, já que cabe somente aos cônjuges, que durante certo período gozaram juntamente dos mesmos bens, deliberar sobre a procedência dos mesmos.

Considerações finais

A Constituição Federal, em seu art. 155, I, define dois fatos geradores para a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis*

e Doação (ITCMD): a transmissão de bens ou direitos através da morte ou da doação.

A problemática do presente estudo ocorre na medida em que o referido imposto tem sido cobrado nas hipóteses de divórcio consensual com partilha desigual, no qual, por acordo mútuo das partes envolvidas, não existe a divisão exata do patrimônio adquirido durante todo o enlace matrimonial.

Muitos entendem que, em tal situação, há a configuração do instituto da doação e, portanto, há a ocorrência do fato gerador, já que, a princípio, teria um dos cônjuges doado parte de seu patrimônio ao outro.

Entretanto, a incidência do ITCMD nesta circunstância não é admissível, haja vista que durante a constância de um casamento, sob o regime total ou parcial de bens, o patrimônio adquirido pelo casal durante o enlace é único, não havendo, assim, individualizações dos bens de um cônjuge ou de outro ou, em outras palavras, dois patrimônios.

Dessa maneira, na medida em que a doação se revela como a transferência de um bem de um patrimônio para outro, não há como doar um bem que já pertencia ao patrimônio da outra parte.

Nesse sentido, observa-se que tal hipótese é apenas um acordo entre os contraentes para um melhor arranjo da divisão das propriedades conquistadas durante a égide do matrimônio.

Assim, diante do exposto, extrai-se que a incidência do ITCMD (Imposto de Transmissão *causa mortis* e Doação), nos casos de divórcio com partilha desigual, é inconstitucional, tendo-se em vista que a doação, que constitui um dos fatos geradores do referido imposto, não ocorre em tais hipóteses.

Hodiernamente, requer uma maior prestação jurisdicional para a averiguação de cada caso individualmente. Da omissão de uma lei, que não antecipa todas as problemáticas que serão enfrentadas nos casos concretos, cabe a justiça definir os problemas e corrigi-los por meio de decisões, para que, somente dessa, forma seja aplicado o direito em sua plenitude.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Código civil anotado e legislação complementar* / Villaça, Venosa. São Paulo: Atlas, 2004.

CAHALI, Francisco José. *Contrato de convivência na união estável*. São Paulo: Saraiva, 2002.

COMEL, Denise Damo. Divórcio imediato e normas remanescentes. Disponível em <http://jus.uol.com.br/revista/texto/13194/divorcio-imediato-e-normas-remanescentes>. Acesso em: 30 abr. 2011.

DELGADO, José Augusto. *Comentários ao novo Código Civil*, v. XI, t. II, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas: 2002.

DIAS, Maria Berenice. *Manual de direito das famílias*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 24 ed. reformulada, São Paulo: Saraiva, 2009.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas: 2004.

LOPES, Miguel Maria de Serpa, *Curso de direito civil*, v. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.

MATHIAS, Carlos Fernando. *Código Civil comentado*, v. IX. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil. Direito de família*, vol 2, 37. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

MORAES, Maria Celina Bodin de. Danos morais em família? Conjugalidade, parentalidade e responsabilidade civil. In: PEREIRA, Tânia da Silva; PEREIRA, Rodrigo da Cunha (Coords.). *A ética da convivência familiar e a sua efetividade no cotidiano dos tribunais*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NASCIMENTO, José Moacyr Doretto; CARDOZO, Gustavo Gonçalves. A emenda do divórcio: singelas reflexões. Disponível em <http://jus.uol.com.br/revista/texto/17011/a-emenda-do-divorcio-singelas-reflexoes>. Acesso em: 29 abr. 2011.

NERY JUNIOR, Nelson, NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil comentado*. 65. ed. rev. ampl. e atual. até 28 der março 2008. São Paulo: Revista os Tribunais, 2008.

PELUSO, Cezar (coord.). *Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência*. Lei n. 10.406, de 10.01.2002: contém o Código Civil de 1916. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Manole, 2011.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil* vol. 6. 28 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Família e Tributação - Notas para uma Análise Transdisciplinar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v.129, 2006.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 34. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2010.

VENOSA, Silvio de Salvo. Emenda Constitucional n.º 66/2010. Extinção da separação judicial. Disponível em: <http://silviovenosa.com.br>. Acesso em: 29 abr. 2011.