



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO**

LUCAS MARCELO FERNANDES ALVES DE ALMEIDA¹

**O instituto da renúncia como forma de elisão fiscal na alteração de
titularidade de propriedade imóvel envolvendo coproprietários: um estudo
caso.**

**The institute of renounce as a form of tax avoidance in the change of ownership of
immovable property involving co-owners: a case study.**

Mossoró/RN

2022

¹ <http://lattes.cnpq.br/9466752536011825>

LUCAS MARCELO FERNANDES ALVES DE ALMEIDA

O instituto da renúncia como forma de elisão fiscal na alteração de titularidade de propriedade imóvel envolvendo coproprietários: um estudo de caso

The institute of renounce as a form of tax avoidance in the change of ownership of immovable property involving co-owners: a case study

Monografia apresentada ao programa de pós-graduação em Direito Constitucional e Tributário da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, como requisito do trabalho de conclusão de curso.

Orientador: Rodrigo de Almeida Leite²

Mossoró/RN

2022

² <http://lattes.cnpq.br/7613841434879490>

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

A447i Almeida, Lucas Marcelo Fernandes Alves de.
O instituto da renúncia como forma de elisão fiscal na alteração de titularidade de propriedade imóvel envolvendo coproprietários: um estudo de caso. / Lucas Marcelo Fernandes Alves de Almeida.
- 2022.
45 f. : il.

Orientador: Rodrigo de Almeida Leite.
Monografia (graduação) - Universidade Federal Rural do Semi-árido, Curso de Especialização em Direito Constitucional e Tributário, 2022.

1. Renúncia. 2. Propriedade Imóvel. 3. Alteração de titularidade. 4. Não incidência tributária. 5. Elisão fiscal. I. Leite, Rodrigo de Almeida, orient. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada por sistema gerador automático em conformidade com AACR2 e os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Biblioteca Campus Mossoró / Setor de Informação e Referência
Bibliotecária: Keina Cristina Santos Sousa e Silva
CRB: 15/120

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

RESUMO

Esta monografia defende que o instituto da renúncia de propriedade, não é fato gerador de tributos que incidem sobre a transmissão de propriedade. Naturalmente, isto só é possível em casos em que há pluralidade de proprietários de um mesmo bem, quando a renúncia não faz surgir um novo proprietário, nem causa o fenômeno do *res nullius*, ou seja, coisa de ninguém. O objetivo principal deste trabalho de conclusão de curso, certamente, é demonstrar que a renúncia de propriedade não é hipótese de incidência de nenhum imposto sobre a transmissão, tendo em vista que não há a previsão legal para que a utilização deste instituto seja fato gerador de imposto sobre a transmissão de propriedade. O objetivo secundário, por sua vez, consiste em apresentar como deve ser feita essa forma de elisão fiscal, bem como explicar o porquê de tal estratégia tributária não pode ser classificada como elusão ou simulação fiscal. A metodologia de desenvolvimento tem como ponto de partida, a tese desenvolvida em um caso concreto para impugnar nota devolutiva de cartório de registro de imóveis que se recusou a registrar o documento de renúncia de propriedade, com receio de estar-se registrando uma fraude fiscal e ter que responder pelos tributos não pagos pela operação, onde foi apresentada a defesa sobre a licitude da pretensão de registro nos termos solicitados pelo contribuinte. Dessa forma conseguiu-se um método de elisão fiscal, restrito a situações de alteração na titularidade de propriedade entre coproprietários, eficiente para fins de estratégia e planejamento fiscal.

Palavras-chave: Renúncia. Propriedade imóvel. Alteração de titularidade. Coproprietários. Não incidência tributária. Elisão fiscal.

ABSTRACT

This monography defends the use of the property renunciation, it is not a taxable event that affect the transfer of property. Naturally, this is only possible in cases where there are multiple owners of the same property, when the renounce does not give rise to a new owner, nor does it cause the *res nullius* phenomenon, in other words, nobody's thing. The main objective of this final paper assignment, certainly, is to demonstrate the renounce of property is not a hypothesis of levying any tax on the transmission, considering that there is no legal provision for the use of this institute to be a taxable event on the transfer of property. The secondary objective, in turn, consists of presenting how this form of tax avoidance should be done, as well as explaining why such a tax strategy cannot be classified as tax elusion or simulation. The development methodology has as its key point, the thesis developed to impugn the return note of a real state registry office that refused to register the property renunciation document, afraid of registering a tax fraud and having to answer for the taxes not paid by the operation, where the defense on the legality of the registration claim was presented in the terms requested by the taxpayer. Thus, obtaining a tax avoidance method, restricted to situations of change in ownership of property between co-owners, efficient for fiscal strategy and tax planning purposes

Keywords: Renounce. Immovable property. Change of ownership. Co-owners. No tax incidence. Tax avoidance.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	7
2 – O ESTUDO DE CASO OBJETO DE ANÁLISE.....	10
3 – DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
4 – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI.....	17
5 – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO POR CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO – ITCMD.....	22
6 – O TRATAMENTO DO DIREITO BRASILEIRO SOBRE O INSTITUTO DA RENÚNCIA.....	26
7 – ELISÃO FISCAL	29
8 – A UTILIZAÇÃO DA RENÚNCIA COMO ELISÃO FISCAL NA ALTERAÇÃO DE TITULARIDADE DE PROPRIEDADE.....	35
9 – AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE ELUSÃO FISCAL NA UTILIZAÇÃO DA RENÚNCIA DE COPROPRIETÁRIO	39
9.1 – Não incidência de Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI	39
9.2 – Não incidência de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD ..	40
9.3 – Posicionamento do Colégio Registral do Rio Grande do Sul sobre a renúncia....	44
10 – CONCLUSÃO	46
BIBLIOGRAFIA.....	48

1 – INTRODUÇÃO

Antes de tratar sobre tributação e elisão fiscal, é importante fazer uma breve explicação sobre os motivos que fazem os Estados cobrarem tributos, fazerem o planejamento organizacional com as receitas arrecadadas e o orçamento público propriamente dito.

É cediço que para um Estado funcionar de maneira satisfatória, no sentido de prover o sustento e bem-estar da população, trazer melhor infraestrutura, fortalecer sua defesa e soberania, é necessário ter recursos suficientes para sustentar todos estes custos.

No começo das civilizações o sustento das comunidades era feito por meio do trabalho coletivo, com cada membro da sociedade cumprindo seu papel, uns responsáveis pela caça, outros pelas colheitas, de modo a deixar a comunidade autossuficiente, garantindo o bem-estar de toda a população.

Com o crescimento das comunidades e o surgimento das primeiras cidades, a maneira de sustento foi evoluindo, chegando na época do escambo, onde eram feitas trocas de mantimentos, sendo estas permutas de suprimentos de acordo com a necessidade de cada vilarejo. Além do escambo, os Estados primitivos também conseguiam recursos com os espólios de guerras e invasões nos territórios vizinhos.

Contudo, esses meios de arrecadação de recursos se mostraram bastantes arcaicos, não acompanhando a evolução da sociedade, fazendo com que fossem criados meios de arrecadação mais eficientes, sendo o principal destes a cobrança de tributos.

Há registro de Estados recolhendo tributos da população desde o Egito Antigo, onde os agricultores tinham que entregar a décima parte de suas colheitas ao faraó, que ficou conhecido com o dízimo. Foi na Grécia Antiga, no entanto, que o arrecadado com os tributos passou a ter uma destinação voltada ao bem-estar da população.

Para fins didáticos, insta destacar o histórico da tributação no Brasil, que se iniciou na era colonial com a exploração do pau-brasil, onde os colonos deviam pagar o quinto do que foi arrecadado nas explorações à coroa portuguesa, algo semelhante ao dízimo egípcio, e popularmente ficou conhecido como o “quinto dos infernos”.

Através dos constantes repasses de recursos da população para o Estado por meio da tributação, os governantes tiveram que desenvolver técnicas de organização e controle de finanças, sendo daí que surge o conceito de orçamento público, que é justamente um mecanismo de planejamento e execução das verbas do Estado.

Assim como o Estado, os contribuintes também encontraram maneiras lícitas de planejar e organizar os ativos e passivos de suas receitas, o que se inclui o pagamento de tributos. Ficando atento à forma com que se opera a legislação tributária, o contribuinte pode fazer um planejamento tributário, que consiste na escolha das práticas menos onerosas em termos tributários.

Hodiernamente, o planejamento tributário, tanto para empresas quanto para pessoas físicas, tem se mostrado uma prática indispensável à continuação da atividade econômica, com o objetivo de evitar o pagamento de tributos ou multas, bem como para facilitar a escolha de atividades que minimizem os custos fiscais.

Nesta monografia, então, será discutida uma estratégia tributária que pode ser utilizada para evitar, de forma lícita, o pagamento de tributos sobre a transmissão de propriedade, que consiste na utilização do instituto da renúncia que, conforme será demonstrado, é uma operação que só é possível ser realizada quando o bem renunciado tiver mais de um proprietário.

No primeiro tópico, será apresentado um resumo do caso que originou o argumento central deste trabalho de conclusão de curso e seus desdobramentos, evidenciando os motivos para que a estratégia tributária em foco fosse elaborada, com o intuito de contextualizar o leitor, pois, com o entendimento do caso prático, acredita-se que seja mais fácil compreender e aplicar a fundamentação desenvolvida.

É neste tópico que será abordado o caso estudado, apontando o processo administrativo e seu trâmite no âmbito do Judiciário, com os detalhes pertinentes ao entendimento do caso apresentado, como a sua origem, as controvérsias e argumentos utilizados pelas partes envolvidas, a fim de trazer um panorama geral de todo o caso e apresentando-o de forma imparcial.

Os pontos seguintes irão tratar sobre os tributos que incidem sobre a transmissão de propriedade, com o primeiro deles trazendo uma visão geral sobre estes tributos e, os próximos, abordando de forma específica o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI e o Imposto de Transmissão por Causa Mortis ou Doação – ITCMD.

O quinto ponto vai discorrer sobre o tratamento que o Direito brasileiro dá ao instituto da renúncia, apresentando sua previsão legal e conceitos jurídicos a respeito do tema, demonstrando que a renúncia é tida como uma forma de perda da propriedade, pois é importante

que o leitor saiba primeiro o que é instituto da renúncia para que, posteriormente, possa utilizá-lo ao seu favor.

Em seguida, será explicado o que é a elisão fiscal, trazendo sua conceituação e um resumo da controvérsia doutrinária a respeito do conceito de elisão fiscal, bem como será apresentado um exemplo real, diferente do caso estudado, da utilização de uma estratégia tributária lícita que resultou em uma economia fiscal para as empresas que se valeram da estratégia apresentada, a fim de facilitar a compreensão do tema.

O sétimo tema, aproveitando que o foi abordado sobre o instituto da renúncia e a elisão fiscal, vai abordar a sua utilização na prática, como forma de elisão fiscal na alteração de titularidade de propriedade.

Na sequência, o oitavo capítulo defenderá o porquê de o método de utilização da renúncia indicado nesta monografia não configura qualquer ilícito ou fraude fiscal, não devendo ser caracterizado como elusão ou simulação fiscal, apresentando a fundamentação legal que sustenta a licitude da operação.

Por fim, o ponto derradeiro deste projeto trará uma análise de tudo o que foi apresentado, fazendo a subsunção do caso concreto trazido nesta monografia, com possíveis hipóteses semelhantes, às normas jurídicas, finalizando com as devidas considerações.

2 – O ESTUDO DE CASO OBJETO DE ANÁLISE

O caso real responsável pela elaboração e desenvolvimento deste projeto, é simples de ser explicado e, aparentemente, é mais comum do que se imagina. Trata-se de três irmãos, proprietários de um mesmo imóvel residencial, tendo seus nomes registrados em escritura pública como proprietários do bem, na cidade Mossoró/RN.

Ocorre que dois desses irmãos se casaram, constituíram família e tem seus próprios imóveis residenciais. Esta situação fez com que não tivessem mais interesse em serem coproprietários de um outro imóvel, pretendendo, então, renunciar os direitos proprietários do antigo bem, deixando-o apenas com o irmão que continuou a residir no imóvel.

Com esse objetivo em mente, contrataram um advogado com experiência em direito imobiliário e tributário para ajudá-los a resolver os imbróglios relativos à operação. Ao entender a situação, naturalmente, as primeiras opções que surgiram foram uma doação, em que os irmãos desinteressados doariam sua parte da propriedade para o outro irmão, ou uma compra e venda referente à cada parcela do imóvel.

Contudo, ambas as soluções iniciais se mostraram bastantes onerosas, principalmente na questão tributária, pois haveria a incidência de impostos de transmissão de propriedade, seja no caso da doação, com a incidência do Imposto de Transmissão por Causa Mortis ou Doação – ITCMD, ou no caso da compra e venda, com a incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, além do custo da compra por parte do outro irmão que ficaria com a totalidade do bem.

Diante do alto custo que seria para realizar qualquer das operações inicialmente sugeridas, principalmente no que tange à carga tributária, os irmãos iriam desistir de suas intenções, quando o advogado mencionou a possibilidade de desenvolver uma tese em que seria possível realizar a alteração da titularidade do imóvel sem a incidência de tributos sobre a operação.

A referida tese, desenvolvida e expandida na presente monografia, que defende a utilização do instituto da renúncia como forma de alteração de titularidade do imóvel sem a incidência de tributos sobre a transmissão da propriedade, uma vez que não há uma transmissão propriamente dita, foi apresentada ao Sexto Cartório da comarca de Mossoró/RN, o Ofício de Imóveis da 2ª Zona, que, ao receber e analisar o requerimento administrativo, cuja fundamentação nunca vista antes ao longo de tantos anos de atividade, ajuizou uma suscitação

de dúvida a fim de obter uma resposta do Poder Judiciário, quanto à possibilidade de utilização da fundamentação apresentada concretamente.

Por oportuno, mister esclarecer que uma suscitação de dúvida é um procedimento administrativo previsto na Lei nº 6.015/73¹ (Lei de registros públicos) em seu artigo 115, parágrafo único. O seu procedimento é determinado no § 1º, do artigo 198 da mesma lei, com sua redação dada pela recente Lei nº 14.832, de 27 de junho de 2022.

O objetivo da suscitação de dúvida é solicitar ao Judiciário, uma manifestação sobre divergência de entendimentos entre o Ofício de Notas e o particular. Mister destacar a redação dos dispositivos legais comentados no parágrafo anterior:

Lei nº 6.015/73

Art. 115. Não poderão ser registrados os atos constitutivos de pessoas jurídicas, quando o seu objeto ou circunstâncias relevantes indiquem destino ou atividades ilícitos ou contrários, nocivos ou perigosos ao bem público, à segurança do Estado e da coletividade, à ordem pública ou social, à moral e aos bons costumes.

Parágrafo único. Ocorrendo qualquer dos motivos previstos neste artigo, o oficial do registro, de ofício ou por provocação de qualquer autoridade, sobrestará no processo de registro e suscitará dúvida para o Juiz, que a decidirá.

Art. 198. Se houver exigência a ser satisfeita, ela será indicada pelo oficial por escrito, dentro do prazo previsto no art. 188 desta Lei e de uma só vez, articuladamente, de forma clara e objetiva, com data, identificação e assinatura do oficial ou preposto responsável, para que:

[...]

VI – caso não se conforme ou não seja possível cumprir a exigência, o interessado requeira que o título e a declaração de dúvida seja remetidos ao juízo competente para dirimi-la.

§ 1º. O procedimento da dúvida observará o seguinte:

I – no Protocolo, o oficial anotarà, à margem da prenotação, a ocorrência da dúvida;

II – após certificar a prenotação e a suscitação da dúvida no título, o oficial rubricará todas as suas folhas;

III – em seguida, o oficial dará ciência dos termos da dúvida ao apresentante, fornecendo-lhe cópia da suscitação e notificando-o para impugná-la perante o juízo competente, no prazo de 15 (quinze) dias; e

IV – certificado o cumprimento do disposto no inciso III deste parágrafo, serão remetidos eletronicamente ao juízo competente as razões da dúvida e o título.

A suscitação de dúvida, processo número 0821052-63.2021.8.20.5106, foi então distribuída na 2ª Vara de Família da Comarca de Mossoró/RN, apesar de se tratar de assunto voltado ao Direito Tributário, a distribuição processual acabou levando a demanda para uma vara não especializada, pois ficou a cargo de um juízo que não tem o hábito de se deparar com este tema, por ser específica de Direito Civil e de Família e que apesar de apreciar casos envolvendo sucessões, o Direito Tributário não é comum em sua jurisdição.

¹ Disponível para consulta em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015compilada.htm

Na fase de conhecimento do processo, as partes reforçaram suas alegações nos mesmos moldes da nota devolutiva e sua respectiva impugnação, ainda no âmbito procedimental do próprio cartório, com os renunciantes defendendo a desnecessidade de recolhimento de tributos sobre a transmissão, por não ocorrência do fato gerador, e o cartório entendendo o contrário.

Por sua vez, na sentença da suscitação de dúvida (Id. 86153376), o juízo entendeu que “é necessário o recolhimento de tributos (ITBI ou ITCMD) para a lavratura de escritura pública para fins de renúncia de imóvel no caso específico, que possui coproprietários”.

Não obstante, é importante fazer uma observação sobre o decidido na sentença, que é o fato de a decisão sequer mencionar qual o imposto a ser pago, se o ITBI ou ITCMD, fala apenas que tem que pagar, sem levar em consideração a natureza da operação que está sendo realizada, nem o sujeito ativo da obrigação tributária, uma vez que se tem um tributo municipal e outro estadual em questão.

Outro ponto que merece destaque na referida sentença, é a seguinte afirmação: “o ato da renúncia é fato gerador automático da ‘transmissão’ do direito de propriedade ao condomínio edilício”. Esta foi a fundamentação utilizada pelo juízo para declarar pela necessidade de recolhimento dos impostos sobre a transmissão.

Contudo, a sentença não fundamentou seu entendimento com base em algum dispositivo legal, não trouxe nenhum texto de lei que respaldasse seu entendimento, disse apenas que a “renúncia é fato gerador automático da transmissão”. Diante desta omissão, houve a oposição de embargos de declaração, a fim de provocar o julgador a apontar em qual dispositivo legal diz expressamente que a renúncia é hipótese de incidência de algum tributo. Vale adiantar aqui, conforme será explicado ao longo deste projeto, que tal previsão legal não existe.

Infelizmente, os embargos de declaração não foram acolhidos, sob o fundamento genérico de que “não havia omissão, contradição ou obscuridade na decisão”. Com isso, a alternativa foi a interposição de recurso de apelação, com base no art. 202, da Lei nº 6.015/73². Também houve o protocolo das contrarrazões ao recurso de apelação. No momento o processo aguarda julgamento em segundo grau, embora ainda não se tenha uma data prevista, pois o processo sequer foi colocado em pauta.

² Art. 202. Da sentença, poderão interpor apelação, com os efeitos devolutivo e suspensivo, o interessado, o Ministério Público e o terceiro prejudicado.

Enfim, uma vez apresentado o caso que deu origem ao desenvolvimento deste pensamento, independentemente do entendimento do Judiciário quanto ao tema, defende-se aqui ser possível a utilização do instituto da renúncia como forma de elisão fiscal, a fim de evitar a incidência de tributos sobre a transmissão de propriedade, em situações específicas.

É importante salientar ao leitor que, ao utilizar o instituto da renúncia na prática, é importante ter conhecimento do caso e da situação, pois a linha que define a elisão fiscal pretendida e a elusão fiscal ou simulação é muito tênue, demandando experiência e conhecimento técnico do profissional que esteja orientando a operação, principalmente no que concerne à elaboração da fundamentação jurídica sobre o porquê da regularidade e licitude da operação, em caso de possíveis impugnações do Fisco ou cartórios, nomeadamente por se tratar de um instituto pouco visto na prática.

3 – DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para dar início ao estudo de qualquer tributo, inclusive dos impostos que podem incidir sobre a transmissão de propriedade, que, particularmente, é o foco do presente estudo, principalmente sobre um critério objetivo de como se dá sua aplicação na prática, é indispensável conhecer a Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT.

Inicialmente é importante conceituar o que é a RMIT. Apesar de ser um termo aparentemente complexo, é algo relativamente simples. É a forma de obter as características básicas sobre a incidência de um determinado tributo, sob a análise de alguns critérios básicos que definem a cobrança de um tributo.

Em síntese, a regra matriz de incidência tributária – RMIT é utilizada para responder cinco questões básicas, sobre o tributo estudado, são elas: como, onde, quando, quem e quanto. As respostas para estas perguntas são extraídas da própria legislação tributária que regulamenta o tributo em questão.

Então, é possível concluir que se trata de meio criado pela doutrina tributária para facilitar a subsunção do que está presente na lei, que pode ser em norma geral ou abstrata, aos acontecimentos reais, quando a hipótese prevista na legislação se concretiza no mundo dos fatos.

Todavia, apesar de o conceito da regra matriz de incidência tributária trazer a questão da previsão legal, nem todas as situações estão expressamente previstas no texto normativo, pois o legislador nem sempre consegue antecipar acontecimentos ao redigir a lei, cabendo ao intérprete fazer o estudo do caso para identificar todos os elementos da regra matriz de incidência tributária.

Sobre este ponto, os doutrinadores Geraldo Ataliba e Leandro Paulsen, fazem as seguintes observações:

Ao intérprete cabe reconhecer e identificar os diversos aspectos da hipótese de incidência, aplicando as noções científicas no seu trabalho exegético. Não incumbe ao legislador desdobrar sinoticamente, de forma didática, seus comandos e preceitos, esquematizando-os para facilitar a tarefa do hermeneuta. O legislador não é cientista, nem didata. Esgota sua tarefa formulando a hipótese e o respectivo comando, como melhor lhe pareça. (ATALIBA, 2018, p. 79)

Isso não significa, contudo, que todos os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, especial, temporal, pessoal e quantitativo) devam constar na lei de modo expresso. Há situações em que, embora a lei não ostente formalmente todos os aspectos de modo claro e didático, é possível deduzi-los implicitamente à luz da respectiva norma de competência. (PAULSEN, 2014, p. 110)

Voltando a falar sobre as cinco perguntas que a regra matriz de incidência tributária responde, mencionadas anteriormente, que são: como, quando, onde, quem e quanto. Passa-se agora a destacar o significado destas perguntas e suas respostas.

Os três primeiros critérios a serem abordados, são os que compõem o elemento do antecedente tributário, a hipótese de incidência, que determinam as situações que fazem nascer a relação tributária. Esses critérios são o material, temporal e o espacial, que reúnem os elementos do fato gerador da obrigação tributária. Referem-se às respostas para as perguntas sobre como, quando e onde.

A pergunta “como?”, corresponde ao critério material da RMIT. O critério material é uma situação hipotética, prevista na legislação tributária, que ao se consumir no mundo dos fatos, faz nascer uma obrigação tributária. Nesse caso, esse critério é definido por uma ação ou estado, ou seja, um verbo (*e.g.* fazer ou ser), acrescido de um complemento. Por exemplo, auferir renda ou ser proprietário de imóvel, que ensejam a incidência de imposto de renda e do IPTU ou ITR.

Quando, tem como resposta o critério temporal da RMIT. É a marco temporal que define o instante em que ocorre o fato gerador, determinando o momento exato da ocorrência do fato gerador, ou seja, o período em que nasce a obrigação tributária.

Onde, por sua vez, tem a ver com o critério espacial da RMIT. O critério espacial tem por função definir o local onde o fato previsto na hipótese de incidência ocorre, onde o evento deve ocorrer para configurar o fato gerador. Em poucas palavras, guarda relação com espaço físico cuja relação tributária passará a existir.

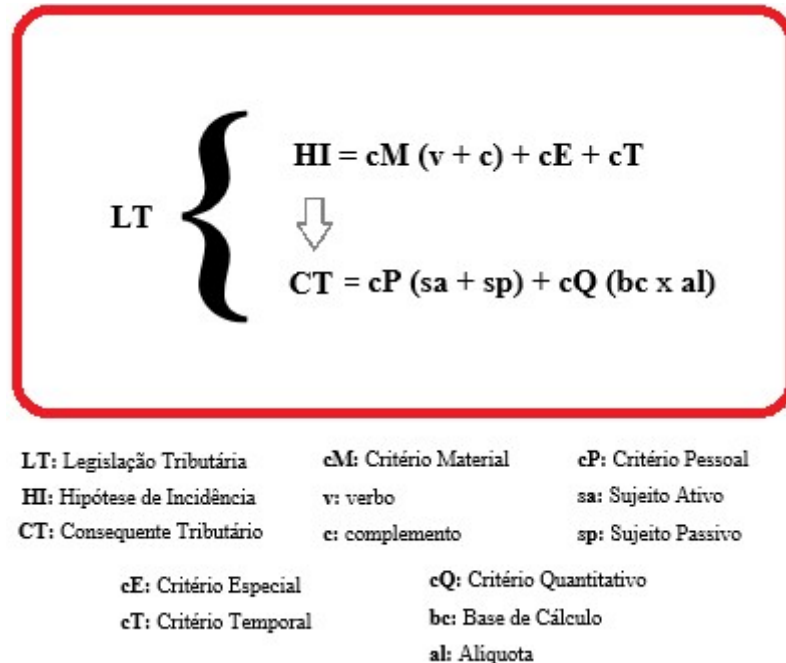
Os próximos critérios, são os elementos que compõem o consequente tributário, ou seja, os que surgem com a ocorrência do fato gerador. São os critérios pessoal e o quantitativo, que são utilizados já com o surgimento da relação tributária, servindo para definir os sujeitos da obrigação tributária, assim como o objeto desta obrigação. Referem-se às respostas para as perguntas sobre quem deve pagar e receber o tributo e quanto é o valor a ser recolhido.

O questionamento sobre quem, é respondido pelo critério pessoal da RMIT. Este critério delimita os sujeitos da relação tributária, o sujeito passivo é que deve recolher o tributo, podendo ser o contribuinte ou responsável tributário, e o sujeito ativo, a pessoa cujo tributo deve ser pago.

Por fim, a resposta de quanto, é trazida pelo critério quantitativo da RMIT. Com esse critério é que se apura o valor exato a ser recolhido, onde calcula-se utilizando a base de

cálculo, que é a perspectiva mensurável da hipótese de incidência, e a alíquota, que calculada sobre a base de cálculo, demonstra o valor exato da obrigação tributária.

Para resumir, organizar e facilitar a compreensão dos critérios que definem a regra matriz de incidência tributária, vale a pena destacar o seguinte organograma:



Fonte: elaboração própria

Sobre a demonstração acima, é importante fazer uma explicação cronológica sobre a RMIT. Como dito anteriormente, é a legislação tributária que define os critérios da RMIT, definindo a hipótese de incidência, que consiste no critério material, espacial e temporal, ou seja, é nesse momento que se sabe como ocorre o fato gerador do tributo, onde ele ocorre e quando.

Após consumado o ato que gera o tributo (critério material), sendo ele na época e local definido na legislação tributária, a hipótese de incidência passa a existir no mundo dos fatos, nascendo o consequente tributário, a obrigação tributária. Depois define-se o critério pessoal e o quantitativo, quem deve pagar e quem deve receber o tributo, além de saber o valor exato da obrigação tributária.

Então, percebe-se que a regra matriz de incidência tributária é o básico, todavia essencial, no estudo do Direito Tributário, pois partindo de seus cinco critérios, é possível se aprofundar em toda a matéria, como responsabilidade tributária, prescrição e decadência, obrigações tributárias, entre outros pontos importantes de estudo.

4 – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI

O ITBI tem sua previsão da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso II, também no parágrafo segundo deste mesmo artigo, com a seguinte redação:

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.

§ 2º. O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II – compete ao Município da situação do bem.

Apenas com a análise do disposto na Constituição Federal, já é possível identificar alguns critérios da RMIT do ITBI, como o critério espacial, ou seja, o local onde a relação tributária passará a existir, que será no Município da situação do bem. Além disso, também é possível saber um dos critérios pessoais, ou seja, quem é o sujeito ativo do ITBI, que também é o Município da situação do bem (art. 156, § 2º, II, da CF/88).

Outro critério que também se extrai da Constituição Federal é o critério material, ou seja, como se dá a incidência do ITBI, que é justamente pela transmissão de bens imóveis, entre vivos e a qualquer título, de forma onerosa (art. 156, II, da CF/88).

Todavia, como a Constituição Federal não esgotou todos os critérios da RMIT do ITBI, é necessário analisar o restante da legislação tributária que regulamenta este imposto. Para esta análise, é preciso seguir a hierarquia normativa, com base da pirâmide de Kelsen, iniciando na Constituição Federal e descendo até as normas infralegais.

Para Kelsen, a Teoria do Escalonamento (ou hierarquia das Normas Jurídicas) é a parte essencial da Teoria Pura do Direito. As normas jurídicas que permitem a elaboração de outra norma jurídica, ou de parte destas (disposições jurídicas), estabelecem uma graduação dentro do ordenamento jurídico. As disposições jurídicas que regulam a elaboração e as disposições jurídicas podem ser consideradas “superiores”, e as disposições jurídicas elaboradas em acordo com elas podem ser consideradas “inferiores”. As disposições jurídicas

elaboradas conforme as mesmas regras de produção possuem a mesma forma jurídica (forma constitucional, forma legal ou forma regulamentar)³.

A norma legal imediatamente inferior à Constituição Federal, que trata sobre o ITBI é o Código Tributário Nacional, que dispõe sobre este imposto em seus artigos 35 a 42, todavia na época em que o CTN foi editado, em 25/10/1966, o ITBI e o ITCMD eram um só e de competência estadual, não sendo tão importante para o objetivo deste estudo. Apesar de, naturalmente, haver muita repetição entre o disposto na Constituição e no CTN, o Código Tributário traz mais alguns critérios da RMIT que foram aproveitados pelas normas que regulamentam o ITBI, nos seguintes artigos:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política Nacional de habitação.
Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Pelo que pode ser extraído dos artigos acima, apesar de haver disposição sobre a alíquota do imposto, que obteria seus limites em resolução do Senado Federal, esta norma não tem mais validade, porque na época em que o CTN entrou em vigor, o ITBI era um imposto estadual, por isso a necessidade de regulamentação pelo Senado, contudo, após a Constituição de 1988, que passou a competência desse imposto para os Municípios, não há mais necessidade de regulamentação do Senado.

Para fins didáticos, em 1966, o Senado Federal editou o Ato Complementar nº 27, que em seu artigo 8º, fixou três alíquotas para o ITBI, 0,5% para transmissões no sistema financeiro da habitação, 1% para transmissões a título oneroso e 2% para as demais transmissões.

Esgotados os critérios da RMIT do CTN, sem a obtenção de todos os elementos, é necessário descer um pouco mais na hierarquia normativa, chegando então à legislação municipal, já que o ITBI se trata de um imposto deste ente federativo. No presente estudo, como se trata de um caso localizado em Mossoró/RN, será analisada a legislação tributária deste ente.

Em Mossoró/RN, a lei que trata do ITBI é a Lei Complementar Municipal nº 96/2013⁴. A referida lei teve sua alteração mais recente trazida pela LCM nº 137/2017⁵, contudo

³ Trecho adaptado de: Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito (livro eletrônico) Hans Kelsen; tradução Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9ª ed. rev. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2009.

⁴ Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7015_texto_integral.

⁵ Disponível em: http://168.232.152.232:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/7210_texto_integral.

o ITBI continuou nos mesmos moldes da LCM nº 96/2013. Com o disposto na LCM nº 96/2013 é possível obter todos os elementos remanescentes da RMIT do ITBI, pois a lei supre todas as lacunas deixadas pela CF/88 e CTN.

Porém, para facilitar a compreensão e trazer os elementos da RMIT do ITBI de maneira mais organizada, é importante trazer os cinco critérios e suas respectivas fundamentações legais, com base na LCM nº 96/2013.

O critério material, que consiste no verbo mais um complemento, está disposto seguinte artigo:

Art. 38. O Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos por ato oneroso de bens imóveis e de direitos reais 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 acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;

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

O critério temporal, ou seja, o momento em que o critério material é consumado está previsto no artigo 39 e seus incisos, e depende da forma com que é feita a transmissão do bem imóvel. Mister transcrever o referido artigo.

Art. 39 – Considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na adjudicação e na arrematação da data da assinatura do respectivo auto;

II – na adjudicação sujeita à licitação e na adjudicação compulsória na data em que transitar em julgado a sentença adjudicatória;

III – na dissolução da sociedade conjugal, relativamente ao que exceder a meação, na data em que transitar em julgado a sentença que homologar ou decidir a partilha, exceto sobre a casa própria quando esta ficar para um dos cônjuges com a responsabilidade de guarda dos filhos;

IV – no usufruto do imóvel, decretado pelo Juiz da Execução, na data em que transitar em julgado a sentença que o constituir;

V – na extinção de usufruto, na data em que ocorrer o fato gerador ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário;

VI – na remissão, na data do depósito em juízo;

VII – na data da formalização do ato ou negócio jurídico;

a) na compra e venda pura ou condicional;

b) na doação em pagamento;

c) no mandato em causa própria e seus substabelecimentos;

d) na permuta;

e) na processa de compra e venda;

f) na cessão de contrato de promessa de compra e venda;

g) na transmissão do domínio útil;

h) na instituição de usufruto convencional;

i) nas demais transmissões onerosas de bens imóveis ou de direitos reais os mesmos, não previstas nas alíneas anteriores, incluídas a cessão de direitos à aquisição.

Em relação ao critério espacial, por se tratar de um tributo de competência municipal, obviamente a LCM nº 96/2013 não precisou dispor sobre este critério, uma vez que

os imóveis localizados dentro dos limites do município são de sua competência tributária, nos termos da Constituição Federal, em seu art. 156, § 2º, II.

O sujeito ativo do ITBI, também pode ser identificado nos mesmos moldes do critério espacial, sendo o Município da situação do bem imóvel. Todavia, para obter o sujeito passivo do ITBI e poder identificar o critério pessoal do tributo em comento, volta-se a analisar a LCM nº 96/2013, que identifica o sujeito passivo, ou seja, o contribuinte no seguinte artigo.

Art. 41. Contribuinte do imposto é:

I – nas cessões de direito, o cessionário;

II – na permuta, cada um dos permutantes em relação ao imóvel ou ao direito real imobiliário adquirido;

III – nas demais transmissões, o adquirente do imóvel ou do direito real imobiliário transmitido.

Por fim, o critério quantitativo, ou seja, a base de cálculo e a alíquota do ITBI, nos termos da LCM nº 96/2013, pode ser verificado da seguinte maneira:

Art. 42. A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel objeto da transmissão ou da cessão de direitos reais a ele relativos, no momento da avaliação fiscal.

§ 1º. Na avaliação fiscal dos bens imóveis ou dos direitos reais a eles relativos, ainda poderão ser considerados, dentre outros elementos, os valores correntes das transações de bens da mesma natureza no mercado imobiliário, valores de cadastro, declaração de contribuinte na guia de imposto, características do imóvel como forma, dimensões, tipo, utilização, localização, estado de conservação, custo unitário de construção, infraestrutura urbana e valores das áreas vizinhas ou situadas em zonas economicamente equivalentes.

§ 2º. A avaliação prevalecerá pelo prazo de trinta (30) dias, contados da data em que tiver sido realizada, findos os quais, sem pagamento do imposto, deverá ser feita nova avaliação.

Art. 43. São também bases de cálculo do imposto:

I – o valor venal do imóvel aforado, na transmissão do domínio útil;

II – o valor venal do imóvel objeto de instituição ou de extinção de usufruto;

III – a avaliação fiscal ou preço pago, se este for maior, na arrematação e na adjudicação de imóvel.

44. Não se inclui na avaliação fiscal do imóvel o valor da construção nele executada pelo adquirente e comprovada à exibição dos seguintes documentos:

I – projeto aprovado e licenciado para a construção;

II – notas fiscais do material adquirido para a construção;

III – por quaisquer outros meios de provas idôneas, a critério do fisco.

45. As alíquotas do Imposto Sobre Transmissão *Inter-Vivos* de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos – ITBI são:

I – nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro de Habitação:

a) 0,5% (meio por cento) sobre o valor efetivamente financiado;

b) 2% (dois por cento) sobre a parcela não financiada;

II – 2% (dois por cento) nas demais transmissões a título oneroso, inclusive nas hipóteses de permuta e sobrepartilha.

Parágrafo único. As alíquotas fixadas no *caput* deste Artigo serão aplicadas, observadas as bases de cálculo definidas neste Código, para fins de apuração do *quantum* do Imposto a ser pago.

Ao fim, todos os elementos que compõe a regra matriz de incidência tributária do ITBI foram identificados, com suas respectivas fundamentações legais, sendo possível fazer um estudo apto a demonstrar as principais características deste imposto.

Não obstante todos os aspectos legais anteriormente indicados, vale ressaltar que em todos os dispositivos legais apontados sobre o ITBI, em nenhum houve a indicação de que a renúncia é considerada fato gerador deste imposto. Essa informação é de suma relevância para a fundamentação deste trabalho, conforme será mais bem destacado no momento oportuno.

5 – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO POR CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO – ITCMD

Feita a análise da RMIT do ITBI, resta agora fazer a do ITCMD, que possui a sua previsão na Constituição Federal nos seguintes dispositivos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

§ 1º. O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Da própria Constituição Federal, já é possível identificar alguns pontos da RMIT, como o critério espacial, embora um pouco mais complexo do que o ITBI, por envolver além de bens imóveis, bens móveis e até direitos, títulos e créditos, então a questão do critério espacial vai depender de cada situação específica, sendo necessária o estudo mais aprofundado da RMIT desde imposto para saber qual legislação a ser aplicada em cada situação.

No caso em análise, por se tratar de um bem imóvel, a questão do critério espacial fica bem definida, pois de acordo com a própria Constituição, compete ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal. Assim, também é possível identificar um dos critérios pessoais, que é o sujeito ativo do ITCMD, que segue a mesma regra do critério espacial.

Esgotadas as normas constitucionais sobre o ITCMD, necessário se faz seguir a hierarquia normativa, a fim de se concluir o estudo da RMIT deste tributo. O estudo do Código Tributário Nacional não é interessante, apesar de trazer alguns pontos importantes, pois na época em que foi editado, tratava-se o ITBI e o ITCMD como um só, a separação só veio com a promulgação da Constituição de 1988. Portanto, levando em consideração que já houve destaque dos dispositivos do CTN no tópico anterior, não há a necessidade de apontá-los novamente.

Então, superadas as normas constitucionais e do CTN, segue-se a hierarquia normativa, mas antes, levando em consideração o disposto no art. 155, IV, da Constituição Federal, que diz respeito às alíquotas do ITCMD, um de seus critérios quantitativos, que devem

ter seu percentual máximo estabelecido pelo Senado Federal, é importante trazer a resolução que fixa a alíquota máxima do ITCMD:

Resolução nº 9 – de 05 de maio de 1992

Estabelece a alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação, de que trata a linha “a”, inciso I, e § IV do artigo 155 da Constituição Federal.

Art. 1º. A alíquota máxima do Imposto de que trata a alínea “a”, inciso, I do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º. As alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

Somente a leitura da resolução em comento, não é suficiente para obter o critério quantitativo de forma satisfatória, pois além de definir apenas parte deste critério, sua definição é apenas limitativa, trazendo apenas o percentual máximo que pode ser exigido pelo ente tributante. Para fins de informação extra, vários projetos já foram colocados em pauta para que esse limite de 8% fosse aumentado, mas até a defesa desta monografia, nenhum foi aprovado.

Para finalizar o estudo da RMIT do ITCMD, levando em consideração de se tratar de um imposto estadual, é necessária a análise da legislação estadual, pois é por ela que se consegue extrair todos os critérios remanescentes da RMIT.

Levando em consideração que o caso que deu origem a este projeto se passa no Estado do Rio Grande do Norte, o estudo seguirá a legislação tributária deste ente federativo. Para o presente estudo, então, é necessária a observação da Lei Estadual nº 5.887/89, que sofreu alterações pela Lei Estadual nº 9.993/15 e nº 10.365/18. Sobre o ITCMD, para fins do estudo de sua RMIT, a legislação potiguar traz o seguinte:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD tem como fato gerador a transmissão “causa mortis” e a doação, a qualquer título, de:

- I - propriedade ou do mínimo útil de bem imóvel;
- II - direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;
- III - direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores;
- IV - bens móveis, direitos, títulos e créditos.

§ 1º A transmissão “causa mortis” ocorre no momento do óbito ou da morte presumida do proprietário dos bens.

§ 2º A morte do proprietário é presumida nos termos da legislação civil pertinente.

§ 3º Para efeito deste artigo, considera-se doação:

- I - transmissão a título de antecipação de herança de valores ou bens;
- II - qualquer ato de liberalidade, que tiver por fim remunerar algum serviço economicamente estimável mas cujo pagamento não possa ser exigido judicialmente;
- III - qualquer benefício a empregado, em dinheiro ou bens, por mera liberalidade do empregador;
- IV - qualquer ato de liberalidade, “causa mortis” ou “inter vivos”, com ou sem ônus, denominado doação pura ou simples e sem encargos;
- V - qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.

§ 4º Nas transmissões "causa mortis" e doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

Os fatos geradores do ITCMD, ou seja, o seu critério material, estão claros na leitura do dispositivo, todavia, a legislação potiguar, no que tange a este critério, não se esgota apenas no dispositivo apontado, há ainda um decreto estadual que trata do tema e ainda traz o critério temporal de maneira mais didática:

Decreto Estadual nº 22.063 de 07/12/2010

Art. 4º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - quanto à transmissão causa mortis, no momento da abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo na hipótese de sucessão provisória;

II - na transmissão por doação, no momento:

- a) da instituição de qualquer direito real, exceto os de garantia;
- b) da lavratura do contrato de doação, quando promovido ato com tal formalidade ou, caso não haja, no momento da efetiva transmissão do bem ou direito;
- c) da renúncia à herança ou ao legado que não esteja em concordância com o disposto no art. 3º, II, "a" e "b";
- d) da homologação da partilha ou adjudicação em processo judicial de inventário, separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão;
- e) da lavratura da escritura pública de partilha ou de adjudicação extrajudicial em processo administrativo de separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão, restando o ato jurídico pendente, enquanto não especificado o número do documento de pagamento do imposto e seu respectivo valor, ou o número da declaração de dispensa do imposto;
- f) da lavratura dos atos jurídicos de transmissão gratuita de quotas, ações e demais títulos de participação em sociedades empresariais ou do patrimônio de empresário individual, restando o ato jurídico pendente, enquanto não especificado o número do documento de pagamento do imposto e seu respectivo valor, ou o número da declaração de dispensa do imposto;
- g) da partilha do bem ou direito por antecipação de legítima;

O critério espacial, por sua vez, em que pese já antecipado na Constituição, também é reforçado pela lei local, nos seguintes termos:

Art. 4º Considera-se local da operação:

I - tratando-se de imóvel e de direitos a eles relativos, o da situação dos bens;

O critério quantitativo, ou seja, a base de cálculo e as alíquotas do ITCMD, são definidas nos seguintes artigos:

Art. 5º A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, direitos e créditos, no momento da ocorrência do fato gerador, segundo estimativa fiscal.

Art. 7º. As alíquotas do ITCD para quaisquer transmissões e doações são as seguintes:
I - 3% (três por cento), para a base de cálculo de até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais);

II - 4% (quatro por cento), para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) até o limite de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

- III - 5% (cinco por cento), para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) até o limite de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais);
- IV - 6% (seis por cento), para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

Por fim, em relação ao critério pessoal, no que tange ao sujeito passivo, pois o sujeito ativo pode ser verificado pelo critério espacial, sendo o próprio Estado da situação do bem, a Lei Estadual nº 5.887/89, dispõe o seguinte:

- 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.

Com isso, tem-se de forma satisfatória as respostas das cinco perguntas sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária do ITCMD, sendo seguro dizer que agora, há subsídios suficientes para entender o ponto principal da fundamentação defendida. Além disso, já foi possível notar a ausência do termo “renúncia” em qualquer dos critérios materiais dos impostos estudados aqui, ou seja, não é definida por lei como fato gerador de ITBI ou ITCMD, salvo o caso de renúncia de herança, prevista na legislação do ITCMD, embora o caso estudado não se trate de herança, portanto não aplicável nesta situação.

Então, levando em consideração que a legislação tributária apresentada até o momento nada dispõe sobre a renúncia propriamente dita, imperioso se fazer um breve estudo de como o instituto da renúncia é tratado pelo direito brasileiro, o que será feito no próximo tópico.

6 – O TRATAMENTO DO DIREITO BRASILEIRO SOBRE O INSTITUTO DA RENÚNCIA

Antes de falar do conceito jurídico dado à renúncia, mister trazer as definições da “renúncia” dadas pelo dicionário *Oxford Languages*⁶, em parceria com a Google. De acordo o dicionário em comento, renúncia significa o “ato ou efeito de renunciar”, o conceito jurídico também é disponibilizado pelo próprio dicionário, que diz se tratar de “abandono de direito por seu titular, sem o transferir a terceiro”.

Note que o conceito jurídico é claro ao dizer que na renúncia, não há transferência a terceiro. A doutrina brasileira também conceitua o instituto jurídico da renúncia, sempre afastando a renúncia da transferência de direito, deixando claro que não há confusão entre a renúncia e a transferência. Insta destacar o conceito trazido por Caio Mário da Silva Pereira:

A renúncia trata da “abdicação que o titular faz do seu direito, sem transferi-lo a quem quer que seja. É o abandono voluntário do direito”.⁷

O Código Civil, Lei nº 10.406/2002, não traz uma conceituação expressa sobre o instituto da renúncia, mas, assim como a doutrina, o legislador faz a devida separação entre os institutos da renúncia e da transferência. No próprio Código Civil o dispositivo em que fala sobre a escritura pública guarda relação com o presente caso, pois a situação que deu origem ao desenvolvimento deste trabalho é sobre a possibilidade de fazer um registro público com alteração de titularidade de imóvel, menciona a renúncia e a transferência separadamente. *In verbis*:

Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Mister destacar outros dispositivos do Código Civil que não confundem a renúncia com a transferência, tratando-os sempre como institutos diferentes, que geram efeitos diferentes:

Art. 845. Dada a evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revidé a obrigação extinta pela transação; mas ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos.
Parágrafo único. Se um dos transigentes adquirir, depois da transação, novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, a transação feita não o inibirá de exercê-lo.

⁶ <https://languages.oup.com/google-dictionary-pt/>

⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, v. I. p. 301, 1996

Ainda no Código Civil, é possível identificar que o legislador classificou a renúncia como forma expressa de perda da propriedade e/ou extinção do usufruto do bem imóvel, inclusive destacando a necessidade de alterar a situação cadastral no Cartório de Registro de Imóveis.

Art. 1.275. Além das causas consideradas neste Código, perde-se a propriedade:

I – por alienação;

II – pela renúncia;

(...)

Parágrafo único. Nos casos do inciso I e II, os efeitos da perda da propriedade imóvel serão subordinados ao registro do título transmissivo ou do ato renunciativo no Registro de Imóveis.

Art. 1.410. O usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro de Imóveis:

I – pela renúncia ou morte dos usufrutuários.

A doutrina brasileira também trata a respeito de outro tipo de renúncia, a translativa, porém, apesar de conter o termo “renúncia”, não se confunde com a renúncia propriamente dita, trata-se, na verdade, de alienação, também não se confundindo com renúncia. Na modalidade de renúncia translativa, o renunciante abre mão de seu direito em favor de terceiro, conforme muito bem explicam Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery:

“Não é propriamente renúncia. É negócio jurídico de alienação, pelo qual o renunciante (rectius: alienante) abre mão de sua quota-parte na herança em favor de alguém perfeitamente individualizado (pessoa física ou jurídica). Esse negócio jurídico implica prévia aceitação da herança e posterior alienação do quinhão hereditário ao favorecido individualizado. (Código civil anotado e legislação extravagante. 2 Ed., revista e ampliada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 794).

É importante fazer uma observação em relação à renúncia translativa, que é um termo que envolve a questão de renúncia de herança, que apesar de herança e ITCMD possuírem uma relação íntima, nem todo direito renunciável corresponde a herança. Porém, em relação à renúncia de herança, existem duas modalidades, a renúncia translativa e a abdicativa.

A primeira já foi trazida aqui, resta falar sobre a renúncia abdicativa, que ocorre quando o herdeiro declara sua vontade de não receber o que lhe é de direito em relação a herança, com sua respectiva parte sendo devolvida ao montante inicial para ser partilhado com os demais herdeiros. O doutrinador Carlos Roberto Gonçalves conceitua a renúncia abdicativa da seguinte maneira:

(...) quando o herdeiro a manifesta sem ter praticado qualquer ato que exprima aceitação, logo ao se iniciar o inventário ou mesmo antes, e mais: quando é pura e simples, isto é, em benefício do monte, sem indicação de qualquer favorecido.⁸

Outrossim, ambas a modalidades de renúncia atinente ao direito sucessório são disciplinadas no Código Civil, em seus artigos 1.804 a 1.813, contudo, vale repetir, o instituto da renúncia a que se refere o presente caso não é disciplinado por estes artigos, uma vez que não se trata de herança, tampouco doação.

Portanto, no que tange à espécie de renúncia que se trata no presente caso, é forçoso reconhecer que o ordenamento jurídico é lacunoso, pois a doutrina se ocupou em estudar os efeitos da renúncia com mais afinco em relação à questão sucessória, uma vez que o próprio Código Civil deixa um capítulo reservado para o tema, deixando outras modalidades de renúncia à deriva, principalmente sob a ótica tributária, onde também só se encontra questões relacionadas à renúncia em casos de herança.

⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*, volume 7: direito das sucessões. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 103.

7 – ELISÃO FISCAL

O termo “elisão fiscal” é entendido como a utilização de meios lícitos por parte do contribuinte, para que suas atividades resultem numa carga tributária menor. Utilizada como ferramenta de planejamento tributário, é capaz de encontrar métodos de fabricação, produção, distribuição e fornecimentos permitidos pela legislação tributária, ou utilizando brechas legislativas, como meio de pagar menos tributos sem, contudo, praticar atos ilícitos.

Em poucas palavras, elisão fiscal é o processo de escolha da ação, não simulada, buscando direta ou indiretamente a economia de tributos, de maneira totalmente regular e legal.

É ferramenta utilizada para fazer planejamento tributário que, inclusive, é um direito do contribuinte garantido pela Constituição Federal (art. 3º, I, art. 5º, II e art. 170, II, IV, VII e IX). Não só um direito, como também um dever legal, determinado pela Lei nº 6.404/76, em seu artigo 153, *in verbis*:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Todavia, é importante deixar claro que este conceito não é unânime na doutrina. Alguns autores tributaristas, liderados por Hugo de Brito Machado, conceituam a elisão fiscal de maneira oposta, ou seja, de acordo com esses doutrinadores, a elisão fiscal é associada a uma conduta ilícita, contudo é importante ressaltar que este entendimento é minoritário, conforme o próprio doutrinador afirma em sua obra:

Tanto se pode dizer que elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga do imposto. Elisão e evasão têm seus sentidos equivalentes, e, como anota Ferreira Jardim, “qualquer dos termos pode revestir licitude e ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo” [Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Dicionário Jurídico Tributário, 3ª ed. São Paulo, Dialética, 2000, p. 84] Se tivermos, porém de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo, a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.⁹

Porém, com o devido respeito ao consagrado doutrinador Hugo de Brito Machado, o conceito de elisão fiscal defendido aqui, é de que se trata de um meio lícito de conseguir uma

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. 2ª Ed – Malheiros: São Paulo, 2019. p. 70.

economia tributária. Convergentes com este pensamento, pode-se citar Igor Tenório e José Motta Maia:

2. A elisão tributária e a interpretação da lei – A circunstância de o contribuinte recorrer a fórmulas jurídicas ou a estruturas legais em manifesta discordância com as que normalmente se utilizam para a hipótese – excluída naturalmente a ocorrência de fraude ou artifícios – para reduzir sua carga fiscal não constitui por si mesmo ato punível. Essa a jurisprudência da Corte Suprema dos Estados Unidos, como exemplificando por Fonrouge: “A simples circunstância de o contribuinte recorrer a formas e estruturas jurídicas em manifesta discordância com as que normalmente se usariam em tal caso, para reduzir a carga fiscal, não constitui fato punível. Como tem afirmado a Corte Suprema dos Estados Unidos, ‘qualquer pessoa poderá regular seus interesses de tal modo que o imposto seja o mais reduzido possível’. Não está obrigada a eleger a forma mais produtiva para o Erário. Nem existe ainda o dever patriótico de elevar os próprios impostos” (Giuliani Fonrouge, in *Derecho Financiero*, 2ª ed., Depalma: Buenos Aires, p. 694)¹⁰

A jurisprudência também acompanha o entendimento majoritário da doutrina, tendo a elisão fiscal como mecanismo lícito utilizado pelo contribuinte para obter economia fiscal, com a evasão fiscal, elusão fiscal e simulação entendidos como métodos ilegais. Insta destacar um julgado do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, que elucida a questão de maneira prática:

TRIBUTÁRIO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO. APELAÇÃO DA UNIÃO. AUTO DE INFRAÇÃO DESCONSTITUTIVO DE NEGÓCIO JURÍDICO. IRPJ NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. DUAS EMPRESAS COM OS MESMOS SÓCIOS. ELISÃO FISCAL. RIR/1980. POSSIBILIDADE NA ÉPOCA DOS FATOS. ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. [...] 4. Diferentemente da elisão, que é lícita, embora combatida pelo Estado, a evasão fiscal é sempre ilícita, decorrente de um ato fraudulento. Do acervo probatório, não se constata evasão fiscal, porque o fato gerador do IRPJ não foi ocultado, apenas o fato típico foi lícitamente evitado. A postura do Estado frente à elisão tributária vai ser sempre defensiva. O Poder Público está sempre um passo atrás do planejamento tributário das empresas. Vale dizer que administradores, advogados e contadores das empresas sempre acham um método para o menor recolhimento de tributos possível, obviamente, dentro da legalidade. Uma vez que o Estado verifique uma sistemática assim, cuida logo de criar uma norma antielisiva, para que a sistemática adotada seja inquinada evasão fiscal (ou elisão abusiva). 5. A evasão fiscal ocorre pela finalidade única e exclusiva de burlar a lei tributária. Nessa seara, pode-se dizer que a fiscalização, ocorrida em 1991/1992, não detinha o poder para desconstituir o negócio jurídico de criação da segunda empresa. [...] (TRF-2 – Apelação nº 0010827-18.1997.4.02.5001, 4ª Turma Especializada. Relator: Des. Fed. José Carlos da Silva Garcia. Julgado em 19/07/2018, publicado em 25/07/2018)

Independentemente da divergência entre os conceitos, embora bem definidos de forma majoritária na doutrina e jurisprudência, é importante levar em consideração que a linha que separa a legalidade da ilegalidade é muito tênue, portanto, para praticar um planejamento

¹⁰ TENÓRIO, Igor e MAIA, José Motta. *Dicionário de Direito Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 90-91.

tributário, realizar uma elisão fiscal, é imprescindível saber a distinção entre fato, propriamente dito, e fato jurídico, ou seja, a consequência jurídica deste ato.

O próprio Hugo de Brito Machado, ao ultrapassar a discussão conceitual entre elisão e evasão fiscal, explica que o ponto central para o estudo de planejamento tributário é justamente compreender a diferença entre fato e fato jurídico:

Insistimos em deixar claro que a distinção entre o fato e o fato jurídico é essencial para a compreensão de todas as expressões utilizadas nos estudos do planejamento tributário. Uma coisa é evitar a ocorrência do fato que está descrito na hipótese de incidência tributária (o que preferimos denominar evasão tributária). Outra, bem diferente, é tentar dar ao fato uma qualificação jurídica diferente para, assim, negar a concretização da hipótese de incidência tributária, vale dizer, negar a ocorrência do fato gerador.¹¹

Para facilitar a compreensão do que seria uma elisão fiscal na prática, além de afastar um pouco do caso prático apresentado, é importante trazer um exemplo recente de planejamento tributário, utilizando-se da elisão fiscal, que muita gente percebeu, mas nunca se deu conta de que se tratou de uma estratégia adotada pelas empresas para pagar menos tributos.

Trata-se dos casos dos produtos “*Serenata de Amor*”, da empresa Garoto®, e “*Sonho de Valsa*”, da empresa Lacta®, que alteraram a embalagem desses produtos, embora o produto em si continuasse igual, para que deixassem de ser classificados como “chocolates” e passassem a ser classificados como “*wafers*”. Mister apontar a diferença:

Produtos antes da mudança da classificação:

Figura 1¹²



Figura 2¹³



¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. 2ª Ed – Malheiros: São Paulo, 2019. p. 72.

¹² Fonte: imagem retirada da internet, disponível em: https://images-americanas.b2w.io/produtos/01/00/img/2755061/6/2755061645_1SZ.jpg - visto em 01/12/2022, às 12h48.

¹³ Fonte: imagem retirada da internet, disponível em: <https://imgs.ponto.com.br/1505924169/1xg.jpg> - visto em 01/12/2022, às 12h49.

Produtos após a mudança de classificação:

Figura 3¹⁴



Figura 4¹⁵



O porquê dessa mudança é fácil de entender, pois, ao analisar a Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados - TIPI¹⁶, verifica-se que a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para “chocolates” e “outras preparações”, onde os “bombons” se inserem, é de 3,25% (três vírgula vinte e cinco por cento) do valor do produto.

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
1801.00.00	Cacau inteiro ou partido, em bruto ou torrado.	NT
	Ex 01 - Torrado	0
1802.00.00	Cascas, películas e outros desperdícios de cacau.	NT
18.03	Pasta de cacau, mesmo desengordurada.	
1803.10.00	- Não desengordurada	0
1803.20.00	- Total ou parcialmente desengordurada	0
1804.00.00	Manteiga, gordura e óleo, de cacau.	0
1805.00.00	Cacau em pó, sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes.	0
18.06	Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.	
1806.10.00	- Cacau em pó, com adição de açúcar ou de outros edulcorantes	0
1806.20.00	- Outras preparações em blocos ou em barras, de peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg	0
1806.3	- Outros, em tabletes, barras e paus:	
1806.31	-- Recheados	
1806.31.10	Chocolate	3,25
1806.31.20	Outras preparações	3,25
1806.32	-- Não recheados	
1806.32.10	Chocolate	3,25
1806.32.20	Outras preparações	3,25
1806.90.00	- Outros	3,25
	Ex 01 - Achocolatados, assim entendidos os produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos, destinados à mistura com água ou leite	0

¹⁴ Fonte: Fabricante, disponível em: <https://www.garoto.com.br/produtos/bombom-serenata-de-amor-825g> - visto em 01/12/2022, às 12h51.

¹⁵ Fonte: Fabricante, disponível em: <https://www.lacta.com.br/bombom-de-chocolate-sonho-de-valsas-pacote-1kg/p> - visto em 01/12/2022, às 12h54.

¹⁶ Aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29/07/2022 - <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf> – visto em 03/11/2022, às 11h46.

Porém, para produtos como “bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; *waffles* e *wafers*”, a alíquota do IPI é de 0%, ou seja, na prática, as empresas não precisam pagar por este imposto na fabricação destes produtos. Insta destacar o trecho da TIPI sobre estes produtos:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
1903.00.00	Tapioca e seus sucedâneos preparados a partir de féculas, em flocos, grumos, grãos, pérolas ou formas semelhantes.	0
19.04	Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação (flocos de milho (<i>corn flakes</i>), por exemplo); cereais (exceto milho) em grãos ou sob a forma de flocos ou de outros grãos trabalhados (com exceção da farinha, do grumo e da sêmola), pré-cozidos ou preparados de outro modo, não especificados nem compreendidos noutras posições.	
1904.10.00	- Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação	0
1904.20.00	- Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou expandidos	0
1904.30.00	- Trigo <i>bulgur</i>	0
1904.90.00	- Outros	0
19.05	Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.	
1905.10.00	- Pão crocante denominado <i>knäckebrot</i>	0
1905.20	- Pão de especiarias	
1905.20.10	Panetone	0
1905.20.90	Outros	0
1905.3	- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; <i>waffles</i> e <i>wafers</i> .	
1905.31.00	-- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes	0
1905.32.00	-- <i>Waffles</i> e <i>wafers</i>	0
1905.40.00	- Torradas (tostas), pão torrado e produtos semelhantes torrados	0
1905.90	- Outros	
1905.90.10	Pão de forma	0
1905.90.20	Bolachas e biscoitos	0
1905.90.90	Outros	0
	Ex 01 - Pão do tipo comum	0

Conforme o exemplo prático apresentado, com uma simples mudança na embalagem dos produtos, alterando a sua classificação de “chocolate/bombom” para “*wafer*”, resultou numa economia tributária para as empresas, reduzindo os custos da produção daquelas mercadorias. Todavia, nem sempre esta mudança na classificação é permitida pelo Fisco, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, frequentemente lida com casos sobre divergência na classificação dos produtos, analisando não só as qualificações da TIPI, como também da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

No caso prático que deu origem a este projeto, obviamente não se trata da classificação do produto, a discussão jurídica é acerca da ocorrência ou não do fato gerador de tributos sobre a transmissão no ato da renúncia de propriedade, em outras palavras, se o fato da renúncia tem como uma consequência jurídica que resulta em incidência tributária ou não.

De antemão, já é possível adiantar que não, pois, nem todo fato possui uma consequência jurídica, principalmente na seara tributária, porquanto, nem toda ação ou

condição (critério material da RMIT) é prevista como uma hipótese de incidência de algum tributo, que necessita de lei e, somente lei, para possuir esta condição.

Não há possibilidades reais práticas de o legislador atribuir uma consequência jurídico/tributária a todas as ações que o um contribuinte pode praticar, primeiro em virtude da mutabilidade social, com inovações práticas sempre surgindo cujo legislador naturalmente não consegue acompanhar, como no meio digital, por exemplo. Segundo porque seria extremamente custoso para os contribuintes, caso fossem tributados por todos os atos que cometerem.

É justamente nas lacunas da legislação tributária e interpretação inteligente de suas normas que o trabalho de elisão fiscal é feito, aproveitando-se de oportunidades que nem o ente tributante sabia que era possível, por isso, quando descobre, utiliza-se de todas as ferramentas que dispõe para evitar que se repita.

8 – A UTILIZAÇÃO DA RENÚNCIA COMO ELISÃO FISCAL NA ALTERAÇÃO DE TITULARIDADE DE PROPRIEDADE

A fundamentação aqui defendida tem como seu principal alicerce o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, fazendo parte dos limites constitucionais do poder de tributar, com a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Complementando o disposto na Constituição Federal, é importante fazer a leitura do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre quais os temas só podem estabelecidos por meio de lei.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua exibição;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de suas penalidades.

De acordo com Hugo de Brito Machado, o princípio da legalidade pode ser compreendido em dois sentidos, a saber:

a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.¹⁷

Pelo exposto, chega-se à conclusão de que toda a Regra Matriz de Incidência Tributária, seus cinco critérios principais, conforme explicado anteriormente, são definidos por lei, justamente por força do princípio da legalidade tributária. Nos dizeres de Ricardo Cunha Chimenti¹⁸:

Pelo princípio, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A lei instituidora do tributo obrigatoriamente deve explicitar: o fato tributável; a base de cálculo; a alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor devido; os critérios para

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 6ª ed., revista e atualizada – São Paulo: Malheiros, 2019. p. 23

¹⁸ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Teoria e prática do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; e o sujeito ativo, se diverso da pessoa pública da qual emanou a lei. Além do mais, qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF.

Ainda há muita coisa a se falar sobre o princípio da legalidade tributária e sua importância, sendo um princípio que tem seu primeiro registro na Carta Magna de 1215, na Inglaterra, que na época era governada pelo rei João Sem Terra, elaborada por meio de acordo entre a Coroa e os súditos, e em uma de suas normas havia a previsão de que nenhum homem poderia ser punido sem lei.

O princípio da legalidade tributária, por sua vez, tem sua origem século XVIII, com o “*no taxation without representation*” (nenhuma tributação sem representação), frase utilizada pelos colonos americanos antes da guerra pela independência dos Estados Unidos eclodir, pois na época a Inglaterra teria criado vários tributos, destaque para a Lei do Chá (*Tea Act*), que dava o controle do comércio para a Companhia das Índias Orientais, gerando revolta entre os colonos.

Todavia, para o objetivo da presente monografia, não há a necessidade de se aprofundar nos estudos deste princípio, falando de seus aspectos históricos, utilização no direito estrangeiro e suas exceções. O que se pretendia apresentar sobre este princípio já foi mostrado, uma vez que o ponto principal deste trabalho, é que a renúncia não está prevista em nenhuma legislação tributária como sendo hipótese de incidência do ITBI ou ITCMD, portanto a utilização deste instituto não faz nascer qualquer obrigação tributária.

Ao concluir a análise da RMIT do ITBI, conforme feita em detalhes em seu respectivo tópico, fica seguro dizer que a renúncia propriamente dita não está prevista como hipótese de incidência do ITBI, tampouco do ITCMD, nenhuma das leis que tratam sobre o tema sequer mencionam o termo renúncia, no sentido utilizado no caso em estudo. Insta destacar a respectivas leis novamente, para fins de reforçar o que está sendo defendido aqui:

Lei Complementar Municipal de Mossoró/RN nº 96/2013

Art. 38. O Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos por ato oneroso de bens imóveis e de direitos reais 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 acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;

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

Lei Estadual nº 5.887 de 15/02/1989

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD tem como fato gerador a transmissão "causa mortis" e a doação, a qualquer título, de:

- I - propriedade ou do mínimo útil de bem imóvel;
- II - direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;
- III - direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores;
- IV - bens móveis, direitos, títulos e créditos.

§ 1º A transmissão "causa mortis" ocorre no momento do óbito ou da morte presumida do proprietário dos bens.

§ 2º A morte do proprietário é presumida nos termos da legislação civil pertinente.

§ 3º Para efeito deste artigo, considera-se doação:

- I - transmissão a título de antecipação de herança de valores ou bens;
- II - qualquer ato de liberalidade, que tiver por fim remunerar algum serviço economicamente estimável mas cujo pagamento não possa ser exigido judicialmente;
- III - qualquer benefício a empregado, em dinheiro ou bens, por mera liberalidade do empregador;
- IV - qualquer ato de liberalidade, "causa mortis" ou "inter vivos", com ou sem ônus, denominado doação pura ou simples e sem encargos;
- V - qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.

§ 4º Nas transmissões "causa mortis" e doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

Decreto Estadual nº 22.063 de 07/12/2010

Art. 4º Ocorre o fato gerador do imposto:

- I - quanto à transmissão causa mortis, no momento da abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo na hipótese de sucessão provisória;
- II - na transmissão por doação, no momento:
 - a) da instituição de qualquer direito real, exceto os de garantia;
 - b) da lavratura do contrato de doação, quando promovido ato com tal formalidade ou, caso não haja, no momento da efetiva transmissão do bem ou direito;
 - c) da renúncia à herança ou ao legado que não esteja em concordância com o disposto no art. 3º, II, "a" e "b";
 - d) da homologação da partilha ou adjudicação em processo judicial de inventário, separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão;
 - e) da lavratura da escritura pública de partilha ou de adjudicação extrajudicial em processo administrativo de separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão, restando o ato jurídico pendente, enquanto não especificado o número do documento de pagamento do imposto e seu respectivo valor, ou o número da declaração de dispensa do imposto;
 - f) da lavratura dos atos jurídicos de transmissão gratuita de quotas, ações e demais títulos de participação em sociedades empresariais ou do patrimônio de empresário individual, restando o ato jurídico pendente, enquanto não especificado o número do documento de pagamento do imposto e seu respectivo valor, ou o número da declaração de dispensa do imposto;
 - g) da partilha do bem ou direito por antecipação de legítima;

Examinando a legislação tributária em destaque é fácil perceber que não há qualquer menção ao termo renúncia, ou seja, não há previsão legal de que a utilização do instituto da renúncia enseja o surgimento de obrigação de tributária, portanto exigir o

pagamento de tributo, no caso do ITBI ou ITCMD, seria considerada uma grave afronta à Constituição Federal.

Depois de tudo o que foi trazido até aqui, fica fácil deduzir que o argumento principal para a não incidência de ITBI e ITCMD, é no sentido de ausência de previsão legal prevendo o instituto da renúncia como fato gerador de tributo, logo, por força do princípio da legalidade tributária, não pode haver a exigência de tributo sobre a transmissão.

Por este motivo, então, é que utilizar o instituto da renúncia, principalmente em situações similares à apresentada aqui, em caso de existirem coproprietários de imóvel, para que seja excluído o nome dos coproprietários renunciantes e deixar apenas o nome dos proprietários remanescentes no registro e escritura pública do imóvel, não deve ser considerado como fraude, simulação ou elusão fiscal, conforme mais bem explicado a seguir.

9 – AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE ELUSÃO FISCAL NA UTILIZAÇÃO DA RENÚNCIA DE COPROPRIETÁRIO

O registro do termo de renúncia não se caracteriza como caso de elusão fiscal, termo que faz oposição à elisão fiscal, que se configura quando os contribuintes simulam um negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, pois trata-se de um negócio jurídico feito de boa-fé, em que não há incidência tributária, por não ocorrer fato de gerador de nenhum tributo.

9.1 – Não incidência de Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI

Para a incidência deste tributo, conforme visto em seu tópico específico, é necessário que a transmissão do bem imóvel seja feita de forma onerosa, ou seja, que seja realizada uma compra e venda do bem. No caso da renúncia, não se trata de compra e venda, seja fática ou simulada, pois os renunciantes não estão recebendo qualquer valor com a assinatura do termo de renúncia. A renúncia está sendo feita pelo mero desinteresse em ser proprietário do bem objeto do termo em questão.

O fato gerador o tributo em comento, tem previsão na Lei Municipal nº 538/1990 de Mossoró/RN, em seu art. 49, com a seguinte redação:

Lei do Município de Mossoró nº 538, de 14/12/1990

Art. 49. O Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITIV, por ato oneroso, tem como fato gerador:

I – a transmissão, qualquer título, da propriedade ou domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;

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

Na lavratura do termo de renúncia, então, não ocorre a incidência do tributo em comento por dois motivos: primeiro por sequer haver transferência de propriedade, tratando-se de renúncia de coproprietário, lembrando que o próprio artigo 108 do Código Civil, diferencia transferência e renúncia em caso de elaboração de escritura pública, conforme já demonstrado.

Segundo, por não ser uma compra e venda ou gerar qualquer ônus ou bônus patrimonial aos renunciantes. Restando apenas a análise do ITCMD, para saber se há sua incidência, uma vez que se trata de operação não onerosa, porém, de acordo com o que já foi

antecipado, também não há a incidência deste outro imposto, por não se tratar de morte, resultando em herança, nem de doação.

9.2 – Não incidência de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD

Para a incidência deste tributo, é necessário haver a transmissão do imóvel através da doação ou herança, ou seja, de forma não onerosa. Nos termos do art. 538, do Código Civil, “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por mera liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

No instituto da renúncia, então, não está havendo a transferência do bem imóvel, uma vez que não haverá novo proprietário, por se tratar de renúncia de parte dos coproprietários e não de todos os proprietários para terceiro que não é proprietário do imóvel.

Além disso, a renúncia de propriedade, na modalidade que se apresenta neste caso, não é hipótese de incidência prevista em lei, portanto, impossível a ocorrência de fato gerador em hipótese de incidência não prevista em lei, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária.

O fato gerador do ITCMD está previsto na Lei estadual nº 5.887/1989 do Rio Grande do Norte, no artigo 1º, e o Decreto nº 22.063/2010, em seu artigo 5º com as seguintes redações:

Lei Estadual nº 5.887 de 15/02/1989

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD tem como fato gerador a transmissão "causa mortis" e a doação, a qualquer título, de:

- I - propriedade ou do mínimo útil de bem imóvel;
- II - direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;
- III - direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores;
- IV - bens móveis, direitos, títulos e créditos.

§ 1º A transmissão "causa mortis" ocorre no momento do óbito ou da morte presumida do proprietário dos bens.

§ 2º A morte do proprietário é presumida nos termos da legislação civil pertinente.

§ 3º Para efeito deste artigo, considera-se doação:

- I - transmissão a título de antecipação de herança de valores ou bens;
- II - qualquer ato de liberalidade, que tiver por fim remunerar algum serviço economicamente estimável mas cujo pagamento não possa ser exigido judicialmente;
- III - qualquer benefício a empregado, em dinheiro ou bens, por mera liberalidade do empregador;
- IV - qualquer ato de liberalidade, "causa mortis" ou "inter vivos", com ou sem ônus, denominado doação pura ou simples e sem encargos;
- V - qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.

§ 4º Nas transmissões "causa mortis" e doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

Decreto nº 22.063 de 07/12/2010

Art. 4º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - quanto à transmissão causa mortis, no momento da abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo na hipótese de sucessão provisória;

II - na transmissão por doação, no momento:

a) da instituição de qualquer direito real, exceto os de garantia;

b) da lavratura do contrato de doação, quando promovido ato com tal formalidade ou, caso não haja, no momento da efetiva transmissão do bem ou direito;

c) da renúncia à herança ou ao legado que não esteja em concordância com o disposto no art. 3º, II, "a" e "b";

d) da homologação da partilha ou adjudicação em processo judicial de inventário, separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão;

e) da lavratura da escritura pública de partilha ou de adjudicação extrajudicial em processo administrativo de separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão, restando o ato jurídico pendente, enquanto não especificado o número do documento de pagamento do imposto e seu respectivo valor, ou o número da declaração de dispensa do imposto;

f) da lavratura dos atos jurídicos de transmissão gratuita de quotas, ações e demais títulos de participação em sociedades empresariais ou do patrimônio de empresário individual, restando o ato jurídico pendente, enquanto não especificado o número do documento de pagamento do imposto e seu respectivo valor, ou o número da declaração de dispensa do imposto;

g) da partilha do bem ou direito por antecipação de legítima;

Pela análise da legislação tributária em destaque, percebe-se que não há previsão de ocorrência de fato gerador, pela renúncia da propriedade de bem imóvel por parte do coproprietário, fazendo com que uma eventual cobrança do ITCMD seja ilegal, violando o disposto no art. 97, III, do Código Tributário Nacional¹⁹, e inconstitucional, por violar o princípio da legalidade tributária, prevista do art. 150, I, da Constituição Federal.

Inclusive, na jurisprudência brasileira é possível encontrar casos semelhantes ao apresentado aqui. Por exemplo, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais já se deparou com situações em que deveria decidir se o falecimento de um usufrutuário, configuraria hipótese de incidência do ITCMD, ou seja, se o titular remanescente do bem que pertencesse com o domínio deveria recolher o imposto.

Na ocasião, em 18/06/2019, o Tribunal mineiro apresentou um entendimento convergente ao defendido aqui, inclusive apontando outros precedentes, decidindo pela não incidência de imposto sobre a transmissão por não haver transmissão alguma no caso concreto, uma vez que “a extinção do usufruto derivada da morte do usufrutuário (também aplicando-se

¹⁹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu jeito passivo.

à renúncia, comenta-se) apenas perpetua a propriedade do titular do bem que permanece com o domínio, não acarretando qualquer transferência do bem ou do direito real existente sobre este”.

Mister destacar a ementa do referido julgado:

REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. USUFRUTO. EXTINÇÃO. MORTE DOS USUFRUTUÁRIOS. ITCD. COBRANÇA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. ARTIGO 1.410, I, DO CÓDIGO CIVIL. AVERBAÇÃO CARTORIAL. POSSIBILIDADE. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. AFRONTA. PRECEDENTES DO TJMG. 1. O plano jurídico-normativo estadual não pode extrapolar as normas dispostas na Constituição da República de 1988, especialmente ao criar fatos geradores diversos das hipóteses acolhidas como geradoras da incidência tributária. 2. O falecimento do usufrutuário não enseja a transmissão do direito real do usufruto, mas sim a sua extinção, segundo preceitos contidos no artigo 1.410, I, do Código Civil. 3. A extinção do usufruto pelo falecimento do usufrutuário não se configura como hipótese de incidência do ITCD, especialmente pelas diretrizes impostas pela CR/88, ante a inexistência de transmissão de bens ou direitos. A extinção do usufruto derivada da morte do usufrutuário apenas perpetua a propriedade do titular do bem que permanece com o domínio, não acarretando qualquer transferência do bem ou do direito real existente sobre este. 4. A averbação cartorial da extinção do usufruto sobre o imóvel de propriedade não desafia a prévia quitação do ITCD e a exigência desta viola direito líquido e certo. (TJMG – Proc. Nº 5011023-50.2017.8.13.0024, 1ª Câmara Cível, Relator: Des. Washington Ferreira, julgado em 18/06/2019, publicado em 27/06/2019)

Ainda citando os enftamentos do tema pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, insta destacar o voto do relator, o Desembargador Washington Ferreira, em outro caso semelhante, na Remessa Necessária Cível nº 1.0000.17.029214-8/003²⁰, devido à pertinência e relação com o presente caso que, apesar de um se tratar de morte e outro de renúncia, a lógica é a mesma, uma vez que em ambos os casos há proprietários e usufrutuários remanescentes.

Neste ponto, notadamente no plano jurídico-normativo do Estado de Minas Gerais, há a hipótese de incidência do ITCD na instituição ou extinção de usufruto não oneroso.

Não desconheço que a Lei Estadual nº 14.941/03, que dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, determina que:

Art. 1º. O imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD – incide:

[...]

VI – na instituição de usufruto não oneroso; (Inciso com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 17.272, de 28/12/2007.)

[...]

Apesar de a referida lei estadual tratar da matéria aqui versada, impõe a análise das questões à luz da Constituição da República de 1988. Desse modo, o Estado de Minas Gerais, ao firmar as hipóteses de incidência do tributo, deverá se ater aos limites impostos pela norma constitucional, respeitando os nortes e as diretrizes traçadas no artigo 155, II, da CR, portanto.

²⁰ TJMG, 1ª Câmara Cível, Relator: Washington Ferreira, julgado em 27/06/2019.

Todavia, importante salientar que a lei estadual não poderá extrapolar a Constituição da República de 1988, especialmente ao criar fatos geradores diversos das hipóteses acolhidas como geradoras da incidência tributária.

Destarte, o Órgão Especial deste egrégio TJMG, ao julgar o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 1.0112.12.007329-4/003, declarou inconstitucional o artigo 1º, inciso VI, da Lei Estadual nº 12.426/96 – revogada pelo artigo 30, da Lei Estadual nº 14.941/03 –, por extrapolar os limites impostos no artigo 155, inciso I, da Constituição da República:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ESTADUAL Nº 12.426/96 – EXTINÇÃO DE USUFRUTO – INCIDÊNCIA DE ITCD – DESCABIMENTO – INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA TRANSFERÊNCIA OU CESSÃO DE BEM OU DE DIREITO REAL – PEDIDO JULGADO PROCEDENTE. A extinção do usufruto pela morte do usufrutuário não encerra a transferência do bem ou do direito real sobre ele pendente, mas apenas enseja a consolidação dos atributos da propriedade nas mãos de quem detém o domínio respectivo, razão pela qual não caracterizado o fato gerador apto a sustentar a cobrança de ITCD, que pressupõe, conforme previsão constitucional, a transmissão ou a cessão da propriedade ou de direito real. Dessa forma, conclui-se que é inviável, por ordem da legislação estadual, a imposição do ITCD em face de circunstâncias não acolhidas pela Constituição Federal. (TJMG – ÓRGÃO ESPECIAL – Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 1.0112.12.007329-4/003 – Relator: Des. PAULO CÉZAR DIAS. j. 27/09/2017. Publicação da Súmula em 13/10/2017)

Entendo, no contexto, que o falecimento do usufrutuário não enseja a transmissão do seu direito real de usufruto, mas sim a sua extinção, segundo os preceitos contidos no artigo 1.410, I, do Código Civil.

A extinção do usufruto pelo falecimento do usufrutuário não se configura como hipótese de incidência do ITCD, especialmente pelas diretrizes impostas na CR/88, ante a inexistência de transmissão de bens ou direitos. A extinção do usufruto derivada da morte do usufrutuário apenas perpetua a propriedade do titular do bem, que permanece com o domínio, não acarretando qualquer transferência do bem ou do direito real existente sobre este.

Logo, a averbação cartorial da extinção do usufruto sobre o imóvel de propriedade do Impetrante não desafia a prévia quitação do ITCD.

A exigência do pagamento revela, assim, afronta a direito líquido e certo, devendo ser confirmada a concessão da segurança, na forma como decidido pelo MM. Juiz Singular.

Pelo que se pode extrair dos julgados acima, principalmente do voto do relator, a não incidência do imposto sobre a transmissão é baseada no princípio da legalidade, fundamentação que converge com o entendimento que é apresentado e defendido aqui.

Há uma pequena diferença entre a situação dos julgados e a apresentada aqui, pois, no caso do estado de Minas Gerais, ao contrário do que acontece no Rio Grande do Norte, a lei estadual previu a instituição de usufruto não oneroso como fato gerador, coisa que a lei potiguar não fez.

Todavia, no ponto de vista da argumentação jurídica, a fundamentação é a mesma.

No caso mineiro, o dispositivo legal prevendo o fato gerador do ITCMD foi considerado inconstitucional porque não se tratava de transmissão propriamente dita, sendo contrária à Constituição Federal que diz expressamente que este imposto incide sobre a

transmissão. A lei potiguar, por sua vez, além de não ter considerado instituição de usufruto como fato geradores, não há qualquer menção sobre renúncia como hipótese de incidência do ITCMD.

Outrossim, ainda que tivesse esta previsão, também seria considerada inconstitucional, pela mesma fundamentação do TJMG, porquanto a renúncia não é transmissão, um instituto não se confunde com o outro, logo seria contrária ao texto constitucional.

9.3 – Posicionamento do Colégio Registral do Rio Grande do Sul sobre a renúncia²¹

O tema em estudo, apesar de raro e pouco utilizado, já foi analisado pelo Colégio Registral do Rio Grande do Sul, em sede de consulta, cuja resposta foi no sentido de que a renúncia é um direito assegurado por lei, portanto não pode ser desconsiderada, tampouco negada.

Pertinente se faz, então, trazer a resposta da consulta em comento em sua integralidade.

Tema pouco comentado por nossos especialistas em Direito Imobiliário, certamente por ser rara, a renúncia de propriedade é, antes de tudo, um direito assegurado por lei e, como tal, uma realidade que não pode ser desconsiderada nem negada.

O Código Civil de 1916 (artigo 589, II) já estabelecia o direito de renúncia da propriedade, o que foi mantido no Código Civil de 2002 (artigo 1.275, II).

A renúncia da propriedade de bem imóvel pode dar-se pelo simples abandono (renúncia tácita), gerando a “res derelictae” ou coisa abandonada. No entanto, o simples abandono não tem reflexos diretos no Registro de Imóveis.

Já a renúncia expressa exige escritura pública (artigo 108, CC) e registro imobiliário, caso em que o imóvel passará a integrar o rol das “res nullius”, ou seja, coisa de ninguém. É fundamental entender-se que a renúncia ao direito de propriedade não acarreta a transmissão do direito a ninguém. Não há renúncia translativa de propriedade. Por isso é que afirmamos não haver imposto de transmissão incidente sobre a renúncia: exatamente porque não há transmissão.

A renúncia expressa somente se aperfeiçoa pelo lançamento no álbum imobiliário, no qual o ato a ser praticado é o de registro estrito sensu (chamado de transcrição no Código de 1916; e de registro propriamente dito no Código de 2002). Não se trata de averbação, razão pela qual, para aqueles imóveis que passaram a integrar nova circunscrição imobiliária, será necessária a abertura de matrícula com a finalidade de nela registrar a renúncia.

O registro da renúncia de propriedade deverá ser feito sob a forma narrativa e, por se tratar de ato sem valor monetário, incidirão emolumentos como ato sem valor declarado.

É indispensável a vênua conjugal para que a renúncia seja eficaz.

²¹https://www.colegioregistrals.org.br/registro_de_imoveis/ri-renuncia-de-propriedade-escritura-publica-registro-peco-auxilio/

Não é necessário comprovar quitação de impostos incidentes sobre o imóvel para que possa haver a renúncia; havendo impostos, continuará respondendo pessoalmente o renunciante até a data do registro da renúncia; e o próprio imóvel a qualquer tempo, posto que a obrigação de arcar com impostos é de natureza “propter rem” e a renúncia não é fator determinante da extinção do crédito tributário.

Como coisa de ninguém ou coisa abandonada, o bem poderá ser apropriado por particular que, dando-lhe função social (inclusive pagando os impostos respectivos), poderá com o passar do tempo adquirir propriedade pela usucapião.

Caso outrem não se aposse do imóvel, ou havendo inadimplência continuada dos tributos incidentes sobre o imóvel, o município ou o Distrito Federal poderão arrecadar os imóveis urbanos; e a União os rurais (CC, artigo 1.276 e §§).

O Registrador de Imóveis não está obrigado a comunicar o Município ou o Distrito Federal sobre renúncia de propriedade urbana, salvo naqueles municípios em que haja convênio de informação. Já para os imóveis rurais, embora sem expressa previsão legal para os casos de renúncia, no relatório enviado mensalmente ao INCRA deverá ser incluída a renúncia.

Importante reforçar que o caso que gerou a resposta do Colégio Registral do Rio Grande do Sul é um pouco diferente do caso aqui apresentado, pois no caso gaúcho, não se falou a respeito da renúncia de coproprietário, havendo proprietário remanescente, como ocorre no caso analisado nesta monografia.

Contudo, citou-se o entendimento do ilustre Colégio Registral, para que fique demonstrada a possibilidade de se fazer um registro público de renúncia de propriedade imóvel, sem haver a necessidade de recolhimento de tributos relativos à transmissão de propriedade, uma vez que não há transferência no instituto da renúncia.

Pelo contexto, observa-se também que o entendimento do Colégio Registral do Rio Grande do Sul é convergente com o dos julgados proferidos pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, pois tratam a renúncia como uma forma de extinção da propriedade que é diferente da compra e venda ou da doação, que são hipóteses de incidência dos tributos sobre a transmissão, ao contrário da renúncia.

Por fim, fica evidente que esta situação, por mais que seja incomum de ocorrer, não significa que deve haver o recolhimento de qualquer tributo sobre a transmissão, uma vez que não há previsão legal de hipótese de incidência para o instituto da renúncia.

10 – CONCLUSÃO

Por fim, resta fazer um apanhando geral de tudo o que foi apresentado nesta monografia, a fim de fixar o ponto principal defendido, que consiste na defesa de que a renúncia, que é diferente da renúncia tratada no direito sucessório, não é fato gerador de tributo sobre a transmissão, até porque sequer há transmissão, além do fato de o instituto da renúncia não se confundir com a transmissão.

Pois bem, de início foi feito um resumo de como os Estados passaram a organizar o seu sistema financeiro e a evolução do sistema de arrecadação orçamentário, até chegar na questão tributária, onde o ente tributante elaborou mecanismos para recolher tributos da população, a fim de obter recursos para custear as despesas públicas e investimentos estatais.

Assim, como o ente tributante, os contribuintes também passaram a se valer de estratégias que permitiam sofrer menos o impacto da tributação, principalmente com base nos próprios limites ao poder de tributar, utilizando de métodos lícitos e incentivos do próprio Estado para economizar nas despesas fiscais.

A ideia defendida neste projeto, inclusive, é fundamentada em um dos limites do poder de tributar, o princípio da legalidade, que veda o ente tributante exigir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça, conforme explicado no tópico sobre o caso concreto que deu origem a este trabalho, para contextualizar o leitor.

No momento de estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária, após a conceituação e explicação do que se trata, foram analisados os tributos sobre a transmissão, o ITBI e o ITCMD, que supostamente incidiram na operação de renúncia feita pelo contribuinte. Todavia, conforme estudado, foi possível constatar a ausência de previsão legal da renúncia como fato gerador destes impostos, mesmo após dissecados todos os dispositivos legais que os regulamentam.

Associando, então, o estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária do ITBI e ITCMD, com o princípio da legalidade tributária, a única conclusão lógica que se chega é a de que não deve incidir estes impostos em casos de renúncia de propriedade imóvel, na hipótese de haver um proprietário remanescente, por não se tratar de transferência.

Por derradeiro, observa-se que a fundamentação aqui exposta, além de pertinente, respaldada na legislação aplicada ao caso, é plenamente aplicável ao caso apresentado, sendo

uma possibilidade clara de elisão fiscal e que pode ser utilizada pelo contribuinte, sem receio de estar praticando uma ilícito fiscal.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. 17ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2018.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Teoria e prática do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*, volume 7: direito das sucessões. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 103

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito (livro eletrônico) Hans Kelsen*; tradução Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9ª ed. rev. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. 2ª Ed – Malheiros: São Paulo, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 6ª ed., revista e atualizada – São Paulo: Malheiros, 2019.

NERY JÚNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código civil anotado e legislação extravagante*. 2 Ed., revista e ampliada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 794

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, v. I. p. 301, 1996.

TENÓRIO, Igor e MAIA, José Motta. *Dicionário de Direito Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.