

A CLÁUSULA DE REVERSÃO DO CONTRATO DE DOAÇÃO E SEUS EFEITOS FISCAIS NO QUE TANGE A INCIDÊNCIA DO ITCMD

Izabel Porto Pacheco¹
Maria Lucia Oliveira Santos²

RESUMO

O negócio jurídico firmado por meio de contrato de doação enseja a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), tributo este de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, I, da CF/88), cuja hipótese de incidência ocorre nas situações na qual haja transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. O ato de doação passa por diversos procedimentos para que este se perfectibilize, dentre eles, o recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis* e doação no momento em que se materializa a transferência do bem. Na doação, é facultado ao doador a possibilidade de estipular, em contrato, que o bem doado retorne ao seu patrimônio sobrevivendo morte do donatário. Tal dispositivo trata-se da cláusula de reversão ou *cláusula de retorno*, conceitos instituídos pelo Código Civil de 2002. O presente estudo busca analisar essa cláusula contratual e seus efeitos fiscais no que tange a incidência do ITCMD, especialmente quanto a possibilidade de incidência do tributo ou da repetição de indébito tendo em vista o desfazimento do negócio jurídico firmado.

Palavras Chaves: Doação. Cláusula Reversão. ITCMD. Repetição de Indébito.

ABSTRACT

The legal transaction signed by means of a donation contract entails the levy of the transmission tax *causa mortis* and donation (ITCMD), a tax which is the exclusive competence of the States and the Federal District (art. 155, I, of CF / 88), whose incidence hypothesis occurs in situations where there is a cause of death and donation, of any assets or rights. The act of donation goes through several procedures so that it becomes perfect, among them, the collection of the transmission tax *causa mortis* and donation at the moment when the transfer of the asset materializes. In the donation, the donor is provided with the possibility of stipulating, in a contract, that the donated property be returned to its assets, in the event of the death of the donor. Such a provision is the reversal clause or return clause, concepts instituted by the Civil Code of 2002. The present study seeks to analyze this contractual clause and its fiscal effects with respect to the incidence of ITCMD, especially regarding the possibility of incidence of the tax or the repetition of undue payments in view of the undoing of the legal business entered into.

Keywords: Donation. Reversal Clause. ITCMD. Repetition of Undue.

¹ Estudante do Curso de Direito 7º.Semestre da UNIFACS - Salvador

² Graduada em Ciências Contábeis pela Fundação Visconde Cairu. Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria pela Universidade Federal da Bahia. UFBA. Especialista em Direito e Prática Tributária pela Faculdade Baiana de Direito. Contadora, Gestora de Pequena Empresa. Graduanda em Direito pela UNIFACS - Salvador.

1 INTRODUÇÃO

Um dos principais temas que geram interesse dos estudiosos do Direito Civil é, sem dúvida os contratos. Como afirma o grande jurista Pablo Gangliano Stolze, “o *contrato* está para o civilista assim como o crime está para o penalista”. O contrato é um ato jurídico bilateral que representa o elemento mais perfeito para o estudo no campo das obrigações, sejam elas cíveis ou tributárias.

O contrato na visão destes, considerados os maiores civilistas da atualidade, pode ser entendido como “um negócio jurídico por meio do qual as partes declarantes, limitadas pelos princípios da função social e da boa-fé objetiva, autodisciplinam os efeitos patrimoniais que pretendem atingir, segundo a autonomia das suas próprias vontades”³. Outros dirão tratar-se de um “acordo de vontades” e como tal, os contratantes são obrigados a cumpri-lo.

O estudo do contrato em geral é deveras extenso e requer abordagem mais aprofundada para entender suas variáveis e isso não poderia estar dissociado de outros ramos do direito. E justamente pela existência desse negócio jurídico tão vasto, o recorte que se faz busca analisar uma das espécies de contratos que é o contrato de doação.

A doação é um contrato que gera inúmeras consequências jurídicas para além da legislação civil. Por esse negócio jurídico, o doador transfere seu patrimônio para uma outra pessoa, denominada *donatário(a)* que o aceita, inclusive nos termos estipulados pelo doador, que, além de livremente pactuar a transferência, pode estabelecer que este mesmo patrimônio não seja transmissível a terceiros quando da morte daquele que recebeu.

Além dos efeitos civis da doação, qual seja a transferência de propriedade sob *clausula resolutiva*, este comportamento humano e voluntário dar suporte à análise deste manejo jurídico a outro ramo do direito que é o Direito Tributário.

O presente estudo tem por objetivo promover esta interdisciplinaridade entre o Direito Civil e o Direito Tributário. Como um negócio jurídico pode acarretar consequências fiscais que requer uma maior atenção do Direito tributário, especialmente quanto a possibilidade de incidência tributária na transferência de patrimônio de uma pessoa para outra.

No primeiro momento, fazer uma abordagem da espécie contrato de doação, suas nuances, conceitos e formalização do negócio do jurídico e a instituição de condição resolutiva por meio da chamada *cláusula de reversão* ou *cláusula de retorno*. Em seguida, abordar as hipóteses de incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD ou ITD na transferência de propriedade por meio da doação, os aspectos fiscais desta transferência analisar a possibilidades de incidência do tributo ante a existência desta *clausula* e se é possível ao sujeito passivo, uma vez desfeita a transferência, alcançar o instituto da repetição do indébito tributário

2 O CONTRATO DE DOAÇÃO

³ GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, v. 4, tomo I: contratos, teoria geral – 13. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p..53

O contrato de doação trata-se de um negócio jurídico que possui capacidade de gerar consequências jurídicas, onde uma das partes movida pelo *animus donandi* decide transferir bens pertencentes a seu patrimônio a outrem de maneira gratuita, sendo imprescindível a anuência do donatário.

A referida necessidade de anuência da outra parte à celebração do contrato acaba por atribuí-lhe a natureza jurídica contratual. Isso porque, ainda que seja um negócio jurídico unilateral, é possível que sejam estabelecidos encargos ao donatário. Salienta-se que os possíveis encargos atribuídos ao donatário não se confundem com contraprestações, não influenciando desse modo na unilateralidade do referido contrato.

Tecidas tais considerações concluímos que o referido negócio jurídico possui natureza contratual, sendo bilateral em sua origem, uma vez que, necessita que ambas as partes convirjam suas vontades à celebração do contrato, e unilateral em seus efeitos, uma vez que, resultará em obrigações a única parte, qual seja, o donatário.

2.1 ELEMENTOS OBJETIVOS E SUBJETIVOS PARA FORMAÇÃO DO CONTRATO DE DOAÇÃO

O contrato de doação se perfectibiliza com o preenchimento dos elementos subjetivos e objetivos inerentes ao mesmo.

O elemento subjetivo consiste na vontade livre e desembaraçada de uma das partes em realizar a doação de determinado bem que compõe seu patrimônio com o único fito de beneficiar outrem, denominado *donatário*. Tal elemento é substancial a constituição do contrato de doação, uma vez que irá diferencia-lo dos demais contratos do nosso ordenamento jurídico. Essa liberalidade só é possível em face da disponibilidade inerente ao direito de propriedade, ou seja, o possuidor de determinado bem tem o direito de dispor do mesmo da forma que melhor lhe convém, desde que, não seja contrário ao ordenamento jurídico.

É de se destacar ainda que, o *animus donandi* deve ser o principal objetivo em um contrato de doação, não podendo ser exigível qualquer forma de contraprestação e nem servindo ao propósito de pagamento de débitos. Contudo, nada impede que além do *animus donandi* a parte realize a doação impulsionada por outros sentimentos em vontade, tais como vaidade, obrigação moral, honra, entre outros. A presença de tais sentimentos concomitantemente ao *animus donandi* não desvirtuam a espécie de contrato.

No tocante ao elemento objetivo esse diz respeito a efetiva transferência do bem, tratando-se da consolidação do *animus donandi*, uma vez que, não basta a mera vontade para que se consolide o contrato de doação, sendo fundamental a efetiva transferência do bem que compõe o patrimônio do doador ao patrimônio do donatário tratando-se, pois, de um elemento de natureza patrimonial. Ora, em nada adiantaria que a vontade de doar se mantivesse tão somente do plano das ideias do doador sem sua efetiva demonstração e consolidação no plano das coisas.

Essa transferência de bem ocorre no momento de celebração do contrato, ainda que se trate de uma doação com encargo e que o mesmo não tenha sido cumprido restando ao doador, caso o encargo não seja cumprido, requerer o bem de volta ao seu patrimônio.

Insta salientar que o contrato de doação é unilateral, ou seja, gera encargos somente ao doador. Por isso, os custos inerentes a transferência do bem correm por parte do donatário, uma vez que impor ao doador seria excessivamente oneroso.

2.2 AS DISTINTAS ESPÉCIES DE DOAÇÃO

Os contratos de doações se dividem nas mais diversas espécies, podendo variar de acordo com os elementos contidos nele, como a existência ou não de condições, as motivações que ensejaram na celebração do contrato, entre outros. Trataremos de abordar apenas as espécies mais relevantes ao objetivo central do artigo sem, no entanto, exaurir todas as espécies do contrato de doação.

A primeira delas é a que versa sobre a existência ou não de condições dentro do contrato de doação. Trata-se de contratos de doação gratuitos ou contratos de doação pura. Na celebração desse contrato não é exigível do donatário qualquer ação, tratando-se puramente de ato de liberalidade do doador.

Ocorre que, nem todo contrato de doação é puro, sendo exigido por vezes determinada ação do donatário, ainda que essa não se confunda com uma contraprestação. Quando identificarmos no contrato de doação a necessidade de ocorrência de um encargo, modo ou condição, estaremos diante de contrato de doação oneroso, a segunda espécie.

Quando partimos para análise da motivação que ocasionou a realização do contrato nos deparamos com mais três espécies, o contrato de doação contemplativo, o contrato de doação remuneratório e o contrato de doação em contemplação de casamento futuro.

Conforme dito alhures, ainda que o *animus donandi* seja o elemento fundamental e norteador do contrato de doação não significa dizer que o mesmo se fundará tão somente na referida liberalidade podendo fundar-se em outros motivos como dever moral, vaidade, reconhecimento de um ato, entre outros.

O contrato de doação remuneratório surge justamente dessa possibilidade de se ter outros motivos paralelo e ao *animus donandi*. Nessa espécie, além da vontade livre e desembaraçada de transferir um bem de seu patrimônio a outrem sem exigência de contraprestação, busca-se retribuir um serviço prestado não se confundido, sob nenhuma espécie, com pagamento. Nessa hipótese não é exigível qualquer cobrança por parte do serviço prestado.

De outra parte, identifica-se também a referida doação quando um determinado profissional, ao realizar um serviço, é pago com um valor excedente ao cobrado, de modo que, o pagamento desse valor excedente parte do *animus donandi* e da vontade de retribuir o serviço prestado por parte do doador, sendo considerada *doação pura*. Nota-se que não irá considerar-se o quantum completo, mas tão somente o valor que excedeu o estabelecido pela prestação do serviço.

No contrato de doação contemplativo o doador explicita os motivos que ensejaram na liberalidade. Aqui não se exige que o donatário mereça receber a doação, mas que o doador entenda que ela é devida ao mesmo.

Outra espécie de contrato de doação é a em contemplação de casamento futuro. Alguns doutrinadores tratam a referida espécie como uma subespécie da doação contemplativa, por entenderem tratar-se de um motivo que enseja na liberalidade, outros, entendem tratar-se de uma espécie isolada, pois define de maneira cirúrgica a motivação que enseja na liberalidade.

Independente da forma como tratamos a referida doação, a mesma terá sua eficácia condicionada à realização do casamento com pessoa certa. Tal doação pode ter como donatário os nubentes, terceiros próximos ou ainda eventuais filhos. Caso o referido

casamento não se realize ou a eventual prole torne-se impossível, restara-se prejudicada a eficácia do negócio jurídico⁴.

Há ainda as espécies de doação mista e mútua. O contrato de doação misto surge através de um contrato oneroso, onde o doador por mera liberalidade acaba por vender ou comprar determinada coisa por preço superior ou inferior ao seu preço de mercado, visando unicamente beneficiar a outra parte. O quantum que ultrapassar o real valor do bem será considerado como doação. Ocorre que, quando ambas as partes resolvem beneficiar uma a outra por mera liberalidade, o contrato de doação será mutuo, diferenciando-se do contrato de troca e permuta pelo *animus donandi*.

Outra modalidade de doação se dar através do contrato que estipula cláusula de reversão, que será objeto de estudo mais detalhado a frente.

2.3 POSSIBILIDADES DE EXTINÇÃO DO CONTRATO DE DOAÇÃO

O contrato de doação possui algumas possibilidades de extinção, além da sua forma natural - cumprimento do contrato- as quais possuem previsão legal no capítulo IV, secção II, artigos 555 a 564 do Código Civil.

Insta salientar que, apesar de não estar disposto nos artigos anteriormente mencionados, o contrato de doação assim como qualquer outro contrato, também é regido pelo artigo 104 do Código Civil no que tange a observância da sua validade.

Após introduzidas estas considerações, debruçaremos sobre as possibilidades de extinção específicas do contrato de doação que pode ocorrer por meio da revogação do doador.

O contrato de doação poderá ser revogado em face da ausência de cumprimento do encargo, sendo forma de rescisão unilateral específica do contrato de doação oneroso. O instituto está regulado entre os artigos 555 e 564 do Código Civil e trata-se de um direito potestativo do doador, cabendo unicamente a ele o exercício.

A revogação pode se operar por dois motivos: ou por ingratidão do donatário ou pela inexecução do encargo ou modo. As hipóteses que viabilizam a revogação do contrato de doação por ingratidão são delimitadas e específicas, *numerus clausus* do art. 557, do CC⁵. Esta revogação poderá ainda realizar-se quando as hipóteses listadas acima ocorrerem entre cônjuge, ascendente, descendente, ainda que adotivo, ou irmão do doador.

Urge destacar ainda que há determinadas doações que não estando sujeitos a revogação por ingratidão, sendo elas as doações puramente remuneratórias, as oneradas com encargo já cumprido, as que se fizerem em cumprimento de obrigação natural e as feitas para determinado casamento, conforme se extrai da leitura do art. 564, do Código Civil.

⁴ Neste Sentido, Carlos Roberto Gonçalves traz grande contribuição ao referido tema, ao abordar a possibilidade de eventual divórcio, viúves ou nova núpcia: “A doação propter nuptias não se resolve pela separação, nem podem os bens doados para o casamento serem reivindicados pelo doador por ter o donatário enviuvado ou divorciado e passado a novas núpcias.” (in *Direito Civil Brasileiro, vol 3: contratos e atos unilaterais – 7. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2010, p. 288*).

⁵ Art. 557, CC: “. Podem ser revogadas por ingratidão as doações: I - se o donatário atentou contra a vida do doador ou cometeu crime de homicídio doloso contra ele; II - se cometeu contra ele ofensa física; III - se o injuriou gravemente ou o caluniou; IV - se, podendo ministrá-los, recusou ao doador os alimentos de que este necessitava.

3 A CLÁUSULA DE REVERSÃO NOS CONTRATOS DE DOAÇÃO

A cláusula de reversão é um instituto jurídico previsto no artigo 547 do Código Civil o qual dispõe que: “*O doador pode estipular que os bens doados voltem ao seu patrimônio, se sobreviver ao donatário*”. Em outras palavras, trata-se de uma liberalidade do doador que, ao transferir o bem ao donatário, transfere com a restrição de que, sobrevivendo morte antes do doador, o bem retornará a este sem reservas.

Nas lições de Stolze e Pamplona, “a cláusula de reversão pode ser definida como sendo a estipulação negocial por meio da qual o doador determina o retorno do bem alienado, caso o donatário venha a falecer antes dele”⁶

A doação com a cláusula de reversão constitui uma condição resolutiva, pois subordina a eficácia da doação a um evento futuro que se verificara, ou não, antes do outro⁷. Esta condição está prevista no artigo 1.359 do Código Civil que assim dispõe: “*resolvida a propriedade pelo implemento da condição ou pelo advento do termo, entendem-se também resolvidos os direitos reais concedidos na sua pendência, e o proprietário, em cujo favor se opera a resolução, pode reivindicar a coisa do poder de quem a possuía ou detinha*”.

Neste aspecto, embora a morte seja um acontecimento certo, a doação é condicional porque pode ocorrer antes ou depois do falecimento do doador, explica o mestre Orlando Gomes⁸.

Com efeito, o pacto de reversão somente tem eficácia se o doador sobreviver ao donatário, é, portanto, cláusula personalíssima - “se falecer antes deste, a condição não ocorre e os bens doados incorporam-se ao patrimônio do donatário definitivamente, podendo transmitir-se, aos seus próprios herdeiros, com sua morte”, explica Tarturce:

Segundo o mesmo autor, a existência da cláusula de reversão tem por objetivo beneficiar apenas e tão somente o donatário e não seus sucessores. Presume-se, portanto, que a proceder desta forma, o doador não queira agraciar os herdeiros do donatário no caso de sua morte sendo. Resta, portanto, configurada uma cláusula *intuitu personae* que veda a doação sucessiva,⁹ não se operando em favor de terceiros, consoante disposto no parágrafo único do referido regramento. O retorno do bem é para quem doou¹⁰.

Além disso, cumpre destacar que, embora existente a cláusula de reversão, o donatário goza do poder de disposição da coisa, isto é, o donatário pode dispor do bem como desejar, sendo exigido, tão somente, que a cláusula seja por escrito público ou particular.

⁶ GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de direito civil, v. 4, tomo I: contratos, teoria geral – 13. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p.53pág; 448)

⁷ GOMES, Orlando. Contratos: atualizadores Edvaldo Brito; Reginalda Paranhos de Brito. 27ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 16

⁸ Neste sentido, “Se o donatário morrer antes do doador, o bem reverte ao patrimônio deste; se o doador falecer antes do donatário, consolida-se neste. Embora a morte do donatário seja acontecimento certo, a doação a retorno é condicional porque pode ocorrer antes ou depois do falecimento do doador. Por outro lado, a causa da extinção do direito do donatário é prevista no contrato. Diz-se, por isso, que quem recebe por doação com cláusula de reversão tem sobre o bem doado propriedade resolúvel, por isso que, no próprio título de sua constituição, se encontra o princípio que a tem de extinguir, realizada a condição resolutiva”. GOMES, Orlando. Contratos. 27ª. Ed, ver e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2019 .

⁹ TARTUCE, Flavio. Direito Civil. Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie. Vol. 3, 14es. Rio de Janeiro, Forense, 2019, p. 518.

¹⁰ AZEVEDO, Álvaro Vilhaça. Curso de Direito Civil. Contratos Típicos e Atípicos. Vol IV. São Paulo, Saraiva, 2019, p..205.

De outro lado, está clausula não institui a inalienabilidade do bem, que pode ser transferido a outrem. Entretanto, diante da hipótese de alienação do bem, falecendo o donatário alienante, esta alienação torna-se sem efeito em razão da clausula resolutiva, operando-se, portanto, o instituto da evicção.

Nas lições de Silvio Salvo Venosa, a clausula de reversão pode estar presente em qualquer modalidade de doação, seja ela pura ou com encargos e opera-se com efeitos retroativo, anulando eventuais alienações feitas pelo outorgado, recebendo o doador o bem livre e desembaraçado de quaisquer ônus¹¹.

Vencida a discussão sobre os contratos de doação e a clausula de reversão, passemos a analisar os aspectos concernentes a tributação nesta modalidade de transferência de propriedade.

4 DA TRIBUTAÇÃO DAS SAÍDAS A TÍTULO DE DOAÇÃO

Preenchidos os elementos constitutivos da natureza do contrato de doação, tem-se que o mesmo é sujeito à incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD ou ITD como normalmente é conhecido.

Antes de abordamos o ponto vital do presente artigo, faz-se necessárias tecer breves comentários acerca do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação.

4.1 PREVISÃO LEGISLATIVA

O imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) é um tributo de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, conforme o disposto no inciso I do art. 155 da Constituição Federal.

Embora de competência estadual, suas alíquotas máximas são determinadas por meio da Resolução do Senado Federal 9/1992. O Código Tributário Nacional prevê norma geral de incidência, sendo a matéria regulada por Lei Complementar de cada ente estadual.

O artigo 1º da Resolução Senado Federal 9/1992 estabelece que a alíquota máxima do ITCMD será de 8% (oito por cento). Ademais, autoriza a progressividade do imposto no artigo 2º da referida Resolução.¹² Trata-se de um tributo fiscal e direto em razão da de visar apenas a arrecadação, não cabendo repercussão.

4.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para fins de compreensão dos aspectos relativos à regra matriz de incidência¹³ do ITCMD, dividimos em quatro aspectos como nos apresenta a doutrina:

¹¹Wald, 1992 apud Venosa, Comentários ao Código Civil.

¹² MINARD, Josiane. Manual de Direito Tributário. 2ª edição, 2015, Editora Juspodivm, pág., 762

¹³ Explica Paulo de Barros a Regra Matriz de Incidência Tributária: “Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.”(CARVALHO, Paulo Barros. Curso de direito tributário,30ed. São Paulo: Saraiva, 2019,p..287).

No tocante ao aspecto material, o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação incide, como o próprio nome se apresenta, na transmissão *causa mortis*, no caso de morte e na doação de bens móveis e imóveis. Como não se trata do objeto do presente estudo o fato gerador *causa mortis*, nos ateremos ao aspecto material da doação.

De acordo com o art.35 do Código Tributário Nacional, o imposto tem como fato gerador a transferência, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis como definidos na lei civil, a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis e suas cessões de direito¹⁴. Importante destacar que o presente disposto reforça que o ITCMD terá sua incidência na transmissão da propriedade conforme definido na Legislação Civil.

Como ensina, Eduardo Moreira Lima¹⁵, quando a Lei fala em quaisquer bens e direitos, está se referindo apenas a coisas uteis e raras, ou seja, bens que são suscetíveis de apropriação pelo homem e dotados de valor econômico, portanto, somente incidirá o ITCMD sobre estes. Outras espécies de doação que não sejam de bens moveis e imóveis, sem valor econômico, não interessam ao campo do Direito Tributário,

A incidência do ITCMD sobre bens moveis e imóveis ocorre com a efetiva tradição¹⁶, ou seja, quando ocorrer a saída do domínio do doador para o donatário. Nesta esteira, o imposto será devido na doação, por exemplo, na doação de pai para filho quando se tratar de bens moveis ou imóveis e até mesmo nas doações realizadas em dinheiro. Trata-se, portanto, da hipótese de incidência tributária, que significa dizer que, a cada fato imponible realizado(acontecido) corresponde o surgimento de uma obrigação tributária.¹⁷

Quanto ao aspecto espacial, tem-se a descrição do lugar em que se deve ocorrer a operação para incidência do tributo. A matéria é regida pelo art. 155, inciso I da Carta Magna que preceitua que o imposto relativo a bens imóveis e respectivos direitos compete ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal.

Conforme leciona a tributarista Josiane Minardi, esta norma está representada pelo artigo 41¹⁸ do Código Tributário Nacional que, de acordo com este, o imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido¹⁹.

O aspecto temporal, deste imposto ocorre no momento em que há a efetiva transmissão da propriedade.²⁰ A cada transmissão, ocorre o fato gerador deste imposto.

¹⁴ Art. 35, CTN: “O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

¹⁵ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues et all. Tributos em Espécie.3ª ed.Ed. Juspodivm, 2016. P..591.

¹⁶ “A incidência ocorrerá quando da transferência da titularidade, ou seja, quando sair do domínio do doador para o donatário. Apesar de, na doação de bens imóveis, a efetiva transmissão ocorrer mediante a efetiva transcrição do título mediante o Registro de Imóveis competente (Lei 6.015/1973), nada obsta de determinada legislação estadual exigir o recolhimento do ITCMD quando da lavratura da escritura de doação . Isto porque, em determinados casos, existe a doação, lavra-se a escritura, mas não se leva a registro, acarretando perda de arrecadação do Estado competente”.(BARTINE, Caio. Manual de Pratica Tributaria. 6ª. Ed, Rio de Janeiro, São Paulo, Ed. Método,2020, p.s. 393 e 394)

¹⁷ “Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência in concreta a lei atribui força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributaria.”(ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed,15ª tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p..76

¹⁸ Art. 41, CTN: “ O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro”.

¹⁹ MINARDI, Josiane. Manual de Direito Tributário. 2ª edição, Editora Juspodivm, Salvador, 2015, p., 757.

Há doutrinadores que entende que o momento de ocorrência do fato gerador, nos casos de bens imóveis, ocorre com o registro do título aquisitivo perante o cartório de Registro de Imóvel com base no quanto disposto no artigo 1.245 do Código Civil que assim dispõe: “transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”. Tema este, que divide a jurisprudência.

Nos autos do Recurso Especial 1.236.816 do Superior Tribunal de Justiça²¹, reconheceu a validade da exigência do ITCMD antes mesmo da ocorrência do fato gerador como requisito para registro do título no cartório de imóveis. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em acórdão proferido nos autos da Apelação no. 006375-97.2012.8.26.0114 concluiu que, “em se tratando de bem imóvel, o fato gerador do ITCMD não pode ser anterior ao registro do título translativo no Registro de Imóveis”²².

Decerto que caberá Lei Estadual as disposições específicas relacionadas ao momento do pagamento do imposto.

Ainda acerca do aspecto temporal, tem-se que o ITCMD, lançado por ato de declaração, opera-se o instituto da decadência para constituição do seu crédito contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado²³. Assim, considerando que o lançamento pode ser de ofício (quando o contribuinte tenha declaração e conseqüentemente não efetuou o pagamento do imposto) ou ainda declarado pelo contribuinte, a ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data de sua constituição definitiva.

No aspecto subjetivo, tem-se as pessoas envolvidas na relação tributária. Como ativo da relação, aparecem os Estados e o Distrito Federal. No que tange aos responsáveis pelo recolhimento do ITCMD, tem-se como sujeito passivo na doação, nas lições de Caio Bartine, o donatário, aquele que adquire o bem doado²⁴. A grande maioria das leis estaduais atribui ao adquirente dos bens doados a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Como a matéria não foi devidamente regulada nem pela Constituição Federal e nem pelo Código Tributário Nacional, caberá a Lei Estadual estabelecer que é o sujeito passivo nas relações de doações.

Como ensina Eduardo Moreira de Castro, necessariamente o sujeito passivo deverá ter alguma relação com o fato gerador da obrigação tributária, seja direta, quando então será chamado de contribuinte²⁵, seja indireta, quando então será chamado de responsável tributário.

No aspecto valorativo, tem-se que a base de cálculo do ITCMD, segundo o artigo 38 do CTN, é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, o seja, o valor que o bem alcança no mercado, salvo se houver fixação por lei.

²⁰ “Assim, se for doado um bem móvel só haverá transmissão da propriedade quando for realizada a tradição. Aliás, o Código Civil no art. 541, Parágrafo Único estabelece que será válida a doação verbal, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir *incontinenti* a tradição.” (MINARD, Josiane. Manual de Direito Tributário. 2ª edição, Editora Juspodivm, Salvador, 2015, p., 757).

²¹ STJ, Resp1.236.816, Primeira Turma, julgado em 15/03/2012.

²² TJ-SP – APL: 006317599720128260114 Relator: Evaristo dos Santos, julgado em 26/05/2014.

²³ Art. 173, I, do CTN

²⁴ BARTINE, Caio. Manual de Prática Tributária. 6ª. Ed, Rio de Janeiro, São Paulo, Ed. Método, 2020, p.. 393 e 394

²⁵ Art. 121, parágrafo único, do CTN

Após discorreremos sobre os aspectos de formação da incidência do ITCMD, com foco em doação, abordar-se-á, na sequência, os efeitos da tributação no contrato de doação em que pese haver cláusula de reversão.

5 OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO NOS CONTRATOS DE DOAÇÃO COM CLÁUSULA DE REVERSÃO

Considerando que no direito contratual as partes estão livres para contratar, observando os limites impostos pelos princípios da boa-fé contratual e da função social do contrato, imperioso também se observar o princípio da cooperação e diligência do contribuinte no cumprimento de deveres para com o Estado.

Visto que o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação é devido no momento em que há a efetiva transferência da propriedade, tem-se que: quando o doador transfere a propriedade para o donatário, há um aumento da situação patrimonial do donatário e consequente diminuição do patrimônio do doador.

Sob este ângulo de visão, especificamente quanto ao elemento constitutivo objetivo do contrato de doação, exige-se o aumento do patrimônio do donatário. Nesta esteira, no que tange a incidência do ITCMD, como ensina Sacha Calmon²⁶, tem-se que:

o que se tributa são os acréscimos patrimoniais obtidos pelos donatários, herdeiros (inclusive meeiros, sendo o caso) e legatários (a figura do cessionário é substitutiva; é que o direito à sucessão aberta pode ser cedido a terceiros). Se inexistisse este imposto, a tributação desses acréscimos certamente se daria na área do imposto de renda

Deste modo, verifica-se que, nas doações de bens, em especial, de bens imóveis, a base de cálculo para fins de incidência do ITCMD é valor do bem a ele relativo, ou seja, o valor correspondente ao acréscimo patrimonial que o donatário percebe, em regra, o valor venal²⁷, devendo ser aplicado sobre este acréscimo, a alíquota correspondente a cada Estado da Federação.

Hipoteticamente falando, se uma pessoa A doa a outra pessoa B, um bem imóvel de sua propriedade, no valor de R\$200.000,00, tem-se pela regra geral insculpida no art. 38 do CTN que a base de cálculo do ITCMD será este valor, devendo, tanto o doador quanto o donatário, proceder à comunicação do ato ao fisco mediante o lançamento da doação na declaração anual do Imposto de Renda, tempo em que vai se operar o instituto da decadência.

Em conclusão, no caso de bens imóveis, uma doação sofrerá a incidência do ITCMD **sempre que o doador, transferir sua propriedade**, no estado em que ele residir, independentemente do local em que residir o donatário. Ou seja, o donatário poderá residir no mesmo estado do doador, em outro estado ou até mesmo no exterior.

Em qualquer uma destas situações, em regra, o imposto deverá ser recolhido ao estado de domicílio do doador, nas alíquotas por ele fixada e no momento em que ocorrer a efetiva transferência, ressalvado o registro no Cartório de Registro de Bens Imóveis.

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.349.

²⁷ Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cuius* ou do doador. Lei 9.537/97. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm> Acesso em 25-03-2020.

5.1 ANÁLISE DA CLÁUSULA DE REVERSÃO E OS EFEITOS FISCAIS

Abordando o aspecto da transmissão de bens em vida, têm que o doador pode transmitir os seus bens com condições específicas, como a do objeto em estudo, a clausula de reversão.

Como dito alhures, a clausula reversiva deve ser expressa e vincula-se à morte do donatário e conseqüente retorno da propriedade do bem ao patrimônio do doador.

No assunto em questão, visto que o ITCMD só terá incidência se ficar demonstrado realmente, nos termos do Direito Civil, a configuração do negócio jurídico denominado doação e o Direito Tributário recepciona este negócio jurídico com todos os seus elementos determinados pela lei civil, importante analisar esse contexto, se há ou não hipótese de incidência do ITCMD.

A problemática se resume quando, uma vez que o bem doado retorna à propriedade do doador, se, diante do exaustivo discurso sobre a hipótese de incidência do ITCMD, anula-se o fato gerador anteriormente ocorrido ou este também se revela uma hipótese de incidência do referido tributo, haja vista que, nos termos do art. 538 do Código Civil, a doação ocorre, por liberalidade, quando uma pessoa transfere a outra seu patrimônio.

Pois bem, retomando o exemplo hipotético anterior, em que uma pessoa A doa a outra pessoa B, um bem imóvel de sua propriedade, no valor de R\$200.000,00 por intermédio do negócio jurídico *contrato de doação*, nos termos da legislação civil, não há dúvidas que houve uma transferência e sobre esta uma hipótese de incidência do ITCMD. Frise-se que no aspecto material do imposto, o ITCMD somente incide sobre a doação com acréscimo patrimonial em favor da parte donatário, o que se reveste no ingresso do patrimônio ao acervo do donatário.

Seguindo no exemplo, o donatário(B) falece, e o doador (A), lembrando que colocou uma clausula de reversão na escritura de doação, resolve retomar o imóvel. Operando esta clausula reversiva, teremos, agora, em tese, um acréscimo do patrimônio do doador A e um decréscimo patrimonial nos bens do donatário, B.

Neste contexto, havendo retorno do bem ao doador, o suporte fático que ensejou o nascimento da obrigação do imposto, qual seja, a transferência da propriedade, supostamente, desaparece no momento que este retoma ao poderio do doador.

Neste aspecto, passemos às discussões doutrinarias e jurisprudenciais sobre o tema.

6 A POSSIBILIDADE DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO ANTE A CLÁUSULA DE REVERSÃO

Sob a gênese e regulação geral do tributo, tem-se que o ITCMD incide sobre a transferência da titularidade do bem que pode ser por causa mortis ou doação e, no caso de bem imóvel, o fato gerador ocorre com o registro da escritura de doação no competente cartório de Registro de Imóveis.

A configuração do fato(aspecto material), sua conexão com alguém(aspecto pessoal), sua localização(aspecto espacial) e sua consumação num momento fático

determinado(aspecto temporal), determinam o efeito jurídico desejado pela lei que é a criação de uma obrigação jurídica concreta²⁸

Na melhor doutrina tributaria sobre o assunto, há autores que dizem não bastar a existência da lei para que a obrigação tributaria se instaure. É necessário que surja concretamente o fato. Outros autorizados juristas dizem que “o fato imponible não cria por si a obrigação, mas o faz mediante a lei”²⁹.

Paulo de Barros Carvalho ensina que somente haverá subsunção do fato à norma tributaria quando aquele guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese tributaria. Desta forma, complementa Josiane Minardi que, “impõe-se entender que somente haverá a subsunção do fato à norma se o fato corresponder fiel e integralmente à descrição da hipótese”³⁰.

Neste diapasão, Becker ensina que “não é o ato jurídico. Quando o sujeito passivo praticou o ato ou o consentiu no fato, não desejou o efeito jurídico tributário”. E acrescenta que: “na composição da hipótese de incidência da regra jurídica, a vontade do sujeito não entrou diretamente e somente o entrou por conta de outra regra jurídica (por exemplo: civil ou comercial); hipótese de incidência que, juridicizada, por aquela outra regra jurídica, participou como ato ou fato jurídico na composição da hipótese da regra jurídica tributária”³¹.

Geraldo Ataliba resume toda esta discussão ao dizer que: “o fato imponible é um fato jurídico e não um ato jurídico. Se a lei colocar como aspecto material da hipótese de incidência um fato que para outros ramos do direito é voluntário, para o Direito Tributário, esse fato será fato jurídico”. E acrescenta que, para o Direito Tributário “é irrelevante a vontade das partes na produção do negócio jurídico e que a única vontade relevante, juridicamente é a vontade da lei, que toma esse negócio jurídico como um fato, ao colocá-lo, como um simples fato na hipótese de incidência.” Desta forma, para que seja tido como um fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios tipificados na hipótese da norma geral e abstrata como ensina Paulo de Barros.³²

Todo este arcabouço doutrinário é para refletir se o fato da vida - a vontade do doador que os bens doados retornem ao seu domínio sobrevivendo a morte do donatário - trata-se de um suporte fático ensejador da criação da obrigação tributaria ou se autoriza aos herdeiros do donatário reaver aquilo que se pagou. Assim, vejamos:

Diz o CTN que o imposto incide sobre a transmissão da propriedade³³ e o mesmo diploma legal dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado³⁴. Linhas atrás, discutimos o entendimento da Professora Josiane Minardi de que fato por si só não cria a obrigação tributária.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed, 15ª tiragem São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p..69).

²⁹ Dino Jarach apud ATALIBA, 2014, p..69

³⁰ MINARD, Josiani. Manual de Direito Tributário. 2ª ed. Salvador: Juspodvim, 2015, p..298.

³¹ Becker apud ATALIBA, Geraldo in Hipótese de Incidência Tributária, p..69

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 30ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p.. 287

³³ Art. 35, CTN: O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

³⁴ Art. 110, CTN: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições

O ITCMD é um imposto de competência estadual. Logo, cabe a cada ente da Federação, atendido ao quanto disposto **na norma geral**, disciplinar as regras da hipótese de incidência do tributo³⁵ e interpretar a legislação tributária, na ausência de disposição expressa, utilizando-se da analogia, dos princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de direito público e da equidade³⁶.

Para o Direito Tributário, a utilização de todos os métodos de interpretação possíveis em direito (literal, sistemático, teleológico, histórico) para a definição da hipótese de incidência tributária em caso de lacunas, são permitidos, excepcionando a regra quanto ao uso da analogia, que esta não se presta a exigência de tributo não previsto em lei.

Desta forma, nas perspectivas do Código Civil e alinhado com o disposto no art.110 do CTN, de que a legislação tributária não pode alterar o conceito de doação descrito pela norma civil, é possível inferir que a cláusula de reversão não foi tratada pelo legislador como uma nova possibilidade de doação por meio transmissão de propriedade, sendo esta, de natureza involuntária (a morte do donatário).

O trato do caso ganha contornos diversos. Algumas legislações estaduais se valem de mecanismos específicos para se proceder à cobrança do ITCMD na reversão do bem doado. O Decreto Estadual da Bahia nº. 2.487/89, por exemplo, estabelece que “*compreendem-se na definição das hipóteses de incidência do ITD: “doação pura ou modal, bem como a reversão do bem ou direito doado”*³⁷ e amplia o conceito de doação estabelecido pela legislação civil ao considerar “*doação para efeito de cobrança do ITD qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos*”. Regra semelhante é estabelecida na legislação fluminense (Lei 7.174/2015³⁸). Outras, como a legislação paulista (Lei 10.705/2000) e a legislação gaúcha (Decreto 33.156/89) apenas prevê a hipótese de incidência na doação. No Distrito Federal, interpreta-se a reversão como uma transmissão causa mortis.

De outra parte, não é acolhida a possibilidade incidência tributária na reversão pela jurisprudência pátria, sob a égide que desponta o art. 110, do CTN.

Em ilustração concreta, destaca-se o julgamento do recurso de apelação de Relatoria do Desembargador Mauro Pereira Martins Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. O Estado do Rio de Janeiro entende que há duas transferências de propriedade – na doação e na reversão. Diante das razões apresentadas, entendeu o relator de forma cirúrgica, que “não existia “duas transferências sucessivas”, mas sim apenas uma única doação que resultou em uma

dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

³⁵ Neste sentido, explica Paulo Barros: “Demais, a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Assim predica o art. 110 da Lei n. 5.172/66. (CARVALHO, Paulo Barros. Curso de direito tributário, 30ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 132).

³⁶ Art. 108, CTN: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

³⁷ (Decreto 2.487/89 art.2º, I, “c” e Art. 2º, § 1º)

³⁸ Art. 4º A doação se opera nos termos da lei civil quando uma pessoa, por liberalidade, transfere bens ou direitos do seu patrimônio para o de outra que os aceita expressa, tácita ou presumidamente, com ou sem encargo, em especial nos casos de: II - revogação ou reversão de doação ou cessão, exceto aquelas operadas no prazo de 12 (doze) meses a contar do pagamento efetivo do imposto;

propriedade resolúvel”, “que nos termos do art. 110 do CTN, a legislação tributária não pode alterar o conceito de doação instituído pela Lei Civil com o escopo de ampliar a incidência do imposto”.

Sobre esta mesma questão, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal em julgamento do Recurso Inominado cível³⁹, reforça a discussão da hipótese de incidência tributária:

em face a ausência de uma segunda doação, constata-se a não ocorrência do fato gerador, inexistindo a obrigação tributária relativa à cobrança do ITCMD. Em tempo, também cumpre destacar que sequer existe hipótese de incidência relativa à “reversão da doação”, razão pela qual esta não é apta a fundamentar a cobrança do ITCMD”, o que confirma que a situação relatada nos autos não se amolda à previsão legal da incidência do ITCMD” e complementa: “ou seja, para apurar a obrigação tributária exige-se a análise do eventual encontro do fato à hipótese estabelecida na lei.

Nestes casos exemplificativos, alinhado com a discussão em torno da hipótese de incidência tributária, temos que, uma vez já tendo ocorrido a primeira operação tributada – transmissão decorrente do contrato de doação – não há que se falar em incidência do ITCMD sob pena de bitributação.

Lembrando que a legislação tributária não pode alterar o conceito e a definição e forma de direito privado.

Com efeito, o exame da doutrina, da norma geral e da jurisprudência, leva-nos a firmar convencimento de não está presente na reversão, os elementos configuradores da doação. Ademais, o elemento objetivo necessário a configuração do contrato de doação consistente na aferição de vantagem patrimonial ao donatário por mera liberalidade do doador não se revela na reversão qualquer intenção do donatário e não poderia sê-lo já que se reveste tal característica da morte deste.

De outro lado, outras questões vêm à mente. Será que, uma vez desfeito o negócio jurídico doação, seria possível se falar em repetição de indébito pelo desaparecimento do suporte fático ensejador da hipótese de incidência tributária do ITCMD? Vejamos:

O contribuinte que paga tributo a maior ou indevido tem direito ao ressarcimento nos termos do art. 165 do CTN⁴⁰, logo, tem direito ao ajuizamento de ação de repetição de indébito tributário observado as normas de regência da prescrição e decadência. Esta ação visa restituir o contribuinte ao seu “status quo” ante de riqueza patrimonial. O que se tributa na doação são os acréscimos patrimoniais obtidos pelo donatário como visto alhures.

Acontece que, apesar do cenário levar a crer que a cláusula de reversão desfaz o contrato de doação, isso não é verdade. De acordo com as orientações cartorárias⁴¹, o procedimento para o retorno do imóvel ao patrimônio do doador em caso de morte do donatário se perfaz por meio de um requerimento solicitando a averbação do óbito do donatário na matrícula do imóvel sendo desnecessária um novo registro.

³⁹ Recurso Inominado cível 0715011-47.2019.8.07.0016

⁴⁰ “Se o tributo for pago a maior, o contribuinte verá nascer o direito à restituição, sem qualquer óbice a ser criado pelo Fisco. O pagamento indevido ou a maior será restituído (administrativa ou judicialmente), independentemente de provas sobejas, bastando a apresentação da guia de recolhimento (autenticada, conforme o entendimento do STJ, no REsp 267.007/SP-2005) para que se formalize o pedido do valor.”(SABBAG, Eduardo. *in Código Tributário Nacional Comentado*, 2ª ed. Ver, atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo, 2018, P.450)

⁴¹ FISHER, Jose Flávio Bueno. Considerações sobre a cláusula de reversão. Artigo publicado no Portal Colégio Notarial do Brasil – Conselho Federal. Brasília, 2015. Disponível em <<https://www.notariado.org.br/artigo-consideracoes-sobre-a-clausula-de-reversao-jose-flavio-bueno-fischer/>> Acesso em 10-04-2020.

Como dito linhas atrás, o art.1.045 do CC dispõe que a transferência da propriedade se dar com o registro do título translativo no competente cartório de registro de imóveis. Logo, o aspecto temporal configurador do momento de incidência do imposto ocorreu e a simples averbação não se trata de um novo negócio jurídico e, sim, tão somente uma restauração do “status quo” de propriedade.

Desta forma, consoante entendimento jurisprudencial catarinense, sobre a doação: “o fato de recair sobre as quotas clausulas de inalienabilidade, impenhorabilidade e de reversão não tem o condão de afastar o fato gerador do tributo, que é a transferência de propriedade”⁴².

Como visto, a relação jurídica tributaria só irá se instaurar quando ocorrer todos os elementos previstos nos cinco critérios da regra matriz de incidência tributária – material(o contrato de doação), espacial(local do bem), temporal(tradição), pessoal(doador e donatário), quantitativo(valor do bem). Configurado estes elementos na realização concreta no mundo fenomênico, nasce a obrigação de pagar o tributo, logo, firmamos mais um convencimento de que o pagamento do ITCMD, ocorrendo a clausula de reversão não autoriza ao contribuinte pleitear a restituição por meio de ação de indébito tributário.

7 CONCLUSÃO

Em vista do que foi discutido acerca do tema, é certo asseverar que a importância do Direito Civil na seara do Direito Tributário é inegável. O fato de o direito dividir-se em vários ramos apenas tem efeitos para fins de disciplina didática. Contudo, em razão desta divisão, muitos conflitos aparentes entre as normas surgem fazendo-se necessário um hercúleo esforço hermenêutico da jurisprudência para restabelecer a unidade do Direito.

O epicentro desta relação está no art. 110 do CTN que, a inteligência do legislador deixou explicitamente claro de que a lei tributaria não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos tributos. A partir desta regra de ouro, têm-se que a unidade do Direito Civil deve ser mantida em todo o território nacional.

Em que pese o ITCMD ser de competência estadual, há uma limitação já imposta pela norma geral. Aos entes federativos compete o poder constitucional de instituir impostos observado as definições e os conceitos de direito privado que é vinculante para todo o sistema tributário.

No que diz respeito ao tema central deste artigo, outra definição não seria possível. Adotar a clausula de reversão como hipótese de incidência tributária soa o mínimo do

⁴² TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR QUE NÃO CONFIGURA ÓBICE À EXIGÊNCIA FISCAL - DOAÇÃO DE QUOTAS SOCIAIS MEDIANTE CLÁUSULA DE RESERVA DE USUFRUTO - INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - VALOR VENAL DO BEM DOADO - SENTENÇA MANTIDA - RECURSOS DESPROVIDOS "No silêncio do Código Tributário Nacional em relação à incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações sobre a transmissão de bens móveis e intangíveis, certo é que a matéria, frente ao previsto no art. 155, inc. I, da Constituição Federal, ficou a cargo dos Estados-membros e do Distrito Federal, cuja competência será mantida até o advento de lei complementar sobre o tema" (ACMS n. 2009.024358-0, rel. Des. Jaime Ramos, j. 5.5.2011). "O fato de recair sobre as quotas cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade e de reversão não têm o condão de afastar o fato gerador do tributo, que é a transferência de propriedade" (ACMS n. 2009.004280-9, rel. Des. Subst. Francisco Oliveira Neto, j. 23.8.2011). (TJSC, Apelação Cível n. 2010.039881-0, da Capital, rel. Des. Rodrigo Collaço, Quarta Câmara de Direito Público, j. 16-08-2012).

irrazoável. De outra banda, querer o contribuinte de volta aquilo que pagou sem amparo legal destoa completamente do que se disciplina o direito comum.

A perplexidade que se nota na nossa incipiente revisão literária – com raras exceções – é atinente a quão distante encontra-se o legislador ordinário das normas gerais. Ora, se o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação recai sobre transmissão de bens e direitos, resta óbvio que devemos buscar no Direito Civil os conceitos necessários para atribuir a consequência de determinar o surgimento da obrigação tributária.

Sobre esta matéria controvertida, em nosso entender, a elucidação da questão estará pacificada quando da edição de Lei Complementar que regule, unifique o desdobramento do sistema tributário.

Lembra Sacha Calmon Navarro Coelho, que a vantagem da Lei Complementar está na unificação de todo o sistema tributário nacional, vez que as normas gerais sobre fato gerador, obrigação tributária bem como técnicas de lançamento, prescrição e decadência obedeceriam a uma mesma disciplina legislativa.⁴³

Portanto, se o ponto de partida do cuidado de disciplinar as relações privadas é a lei, não resta dúvida que um critério jurídico único atenderá plenamente o princípio da uniformidade geográfica, princípio que concretiza o princípio da isonomia tributária de modo a reduzir as desigualdades fiscais regionais.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed, 15ª tiragem São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

AZEVEDO, Álvaro Vilhaça. **Curso de Direito Civil. Contratos Típicos e Atípicos**. Vol IV. São Paulo, Saraiva, 2019

BAHIA(ESTADO). Lei nº. 4.826 de 27 de Janeiro de 1989. Disponível em <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_ITD.pdf

BAHIA(ESTADO). Decreto no. 2.487 de 16 de junho de 1989. Disponível em <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_1989_2487_itd_regulamento.pdf>

BARTINE, Caio. **Manual de Prática Tributária**. 6ª. Ed, Rio de Janeiro, São Paulo, Ed. Método, 2020

⁴³ “As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação. Perceba-se, portanto, pela conjugação das atribuições insertas no art. 146 com as expostas acima, as inúmeras funções desempenhadas pela lei complementar em nosso sistema. De fato, os diplomas desse tipo possuem abrangência que varia desde a instituição de tributos até a definição da quantia devida pelo contribuinte passível de ser remida, isto é, abarcam desde o nascimento até a morte das obrigações tributárias, não bastasse a função uniformizadora que desempenham em tal mister. (COELHO, Sacha Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro, 16ª edição*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.. 77).

BRASIL. **Código Civil**. Lei No 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30ed. São Paulo: Saraiva, 2019
CASTRO, Eduardo M.L.Rodrigues de. LUSTOZA, Helton Kramer. GOUVEIA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 3ª ed. Salvador, Juspodwin , 2016

Código Tributário Nacional. I Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>

COÊLHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 16ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

FICHER, Jose Flávio Bueno. **Considerações sobre a cláusula de reversão**. Portal Colégio Notarial do Brasil – Conselho Federal. Brasília, 2015. Disponível em <<https://www.notariado.org.br/artigo-consideracoes-sobre-a-clausula-de-reversao-jose-flavio-bueno-fischer/>> Acesso em 10-04-2020.

GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**, v. 4, tomo I: contratos, teoria geral – 13. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: contratos e atos unilaterais**, – vol 3: 7ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GOMES, Orlando. **Contratos**: atualizadores Edvaldo Brito; Reginalda Paranhos de Brito. 27ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial: Contratos e Obrigações Comerciais**, 19ª ed. rev.atual e ampl. por Gustavo Saad Diniz. Rio de Janeiro, Forense, 2019.

MARTINS, Ives Granda Silva. **Curso de Direito Tributário**, 14ª Ed.. São Paulo, Saraiva, 2013

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 2ª edição, 2015, Editora Juspodivm.

RIO GRANDE DO SUL(ESTADO). Decreto no. 33.156 de 31 de março de 1989(Regulamento do ITCD). Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109696&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>

RIO DE JANEIRO(ESTADO). Lei no. 7.174 de 28 de dezembro de 2015. Disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=314557>>

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**, 2ª ed. rev.atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo,2018.

SANGALI, Isabel Novembre. As sutilezas das cláusulas de reversão. **JurisWay**. São Paulo, 2016. Disponível em < https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=17876>. Acesso em 05-04-2020.

SÃO PAULO(ESTADO). Lei 10.705 de 28 de dezembro de 2000. Disponível em <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>>

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**, Vol.3, 14ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2019.

USTÁRROZ, Daniel. **Contratos em espécie**. São Paulo, Atlas, 2015.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. Vol.2, 13ª ed. São Paulo, Atlas, 2013