



TRIBUTAÇÃO SOBRE DOAÇÕES E HERANÇAS NO BRASIL: VIA DE MÃO DUPLA?

Antônio Carlos Diniz Murta¹

Luisa Mendonça Albergaria de Carvalho²

Resumo

O trabalho aborda, com espeque na doutrina clássica, os conceitos existentes de fato gerador, competência tributária e pacto federativo, bem como se discorrerá, com maior atenção, sobre o fato gerador da herança e da doação bem como do Imposto de Renda (IR) sob a ótica do Código Tributário Nacional (CTN) considerando, acaso instituído o Imposto de Renda (IR) sobre doação e renda, a ocorrência de uma possível bitributação. Analisar-se-á, na história constitucional e legal brasileira a ocorrência de tributação de Imposto de Renda (IR) sobre heranças e doações juntamente com a evolução histórica do Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre doação e herança no Brasil.

Palavras-chave: Fato gerador; Doação; Herança; IR; CTN.

TAXATION ON DONATIONS AND HERITAGES IN BRAZIL: DOUBLE-HAND ROUTE?

Abstract

The work deals with a special reference to classical doctrine, the existing concepts of generating fact, tax jurisdiction and federative pact, as well as discussing with more attention the taxable event of inheritance and donation as well as Income Tax (IR) From the point of view of the National Tax Code (CTN), considering that Income Tax (IR) on donation and income was established, the occurrence of a possible double taxation. In the constitutional and legal history of Brazil, it will be analyzed the occurrence of Income Tax (IR) taxation on inheritances and

¹ Doutor em Direito pela UFMG; Procurador do Estado de Minas Gerais, lotado na Procuradoria de Tributos e Finanças de Minas Gerais (PTF); Professor titular da Universidade FUMEC.

² Advogada. Possui graduação em direito pela Universidade FUMEC (2011), pós graduação em Direito Tributário pela Newton Paiva (2014), pós graduação em Processo Penal pela Faculdade Arnaldo (2015). Mestra em Direito Público pela Universidade FUMEC(2017).





donations together with the historical evolution of Income Tax (IR) and Tax on donation and inheritance in Brazil.

Keywords: Taxable event; Donation; Heritage; IR; CTN.

INTRODUÇÃO

Com o intuito de restabelecer ou mesmo compensar em parte a arrecadação que será perdida com a correção da tabela do IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física) no ano de 2017, o Ministério da Fazenda, tem estudos – inclusive com projeto de lei - para aplicar as alíquotas, que variam de 15% a 25%, sobre doações e heranças.

Verifica-se, todavia, que tal medida é controversa visto que almeja-se tributar um fato ou/e fato isento da legislação do Imposto de Renda (IR) e, inclusive, podendo ser considerada incidência dupla – mesmo que reflexa – de Imposto Federal sobre fato gerador tributado, via Imposto de Transmissão *Causa Mortis* ou Doação (ITCMD) no antecedente, de competência dos Estados-membros; configurando possível *bi tributação*, com afronta ao Pacto Federativo brasileiro.

Nesse sentido, atualmente, conforme previsão expressa no texto constitucional, os bens e os direitos auferidos em doação ou herança não estão sujeitos ao IRPF; mas sim, dependendo do valor recebido e da legislação de regência, à incidência de imposto estadual, o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD) e buscar-se, sob pressupostos aparentemente distintos, nova tributação com mesma identidade material embora em etapas cronológicas sucessivas mas quase simultâneas, atentaria contra o postulado da segurança jurídica e divisão de competências tributárias consagradas no texto constitucional e reveladoras da efetiva identidade da autonomia dos entes federados.

A incidência, se implementada como se pretende, concomitante, do imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação (ITCD) trará, certamente, polêmica e efetiva repercussão econômica sobre o patrimônio privado.

O conceito de renda para fins de tributação do IRPF é aquele relacionado á existência de um "acréscimo patrimonial". Nesse raciocínio, devemos interpretar esse conceito sob o



prisma de um aumento de riqueza, estando este associado ao aumento de capacidade contributiva para pagamento do Imposto de Renda.

A incorporação de bens ou direitos, via herança ou doação, como pretende o governo federal, deveria ser compreendida como se fosse a ocorrência de novo fato gerador do IR - auferir renda e proventos de qualquer natureza.

O fato gerador do IR, no entanto, se configurou na origem e com aquele que constituiu o patrimônio objeto da herança ou doação. Se assim não entendêssemos, poder-se-ia afirmar que na formação de qualquer patrimônio haverá a certeza do pagamento de IR na percepção de renda e na transmissão gratuita – via doação ou herança – configurando-se *bis in idem*, havendo apenas momentos e sujeitos passivos a serem tributados por aquilo que representa apenas um fato gerador.

Mesmo que entendêssemos que não haveria *bis in idem* (cobrança em duplicidade de IR pela União Federal) surgiria no horizonte uma delimitação de bi tributação já que o ITCMD é cobrado pelos Estados quando da herança ou doação. Atentariamos contra uma regra basilar no direito tributário.

Para cada ato ou fato, incide apenas um tributo (no caso, imposto).

Estamos, assim, apresentando uma reflexão, mesmo que perfunctória, sobre possível medida a ser tomada (com o advento de um novo imposto federal sobre herança ou doação ou mesmo supressão da isenção atual) que sem embargo de uma “fachada” de legalidade, revelar-se-ia aos mais atentos como uma sobreposição de incidências tributárias sobre o mesmo fato gerador.

Ressalta-se ainda que, no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), previsto em seu artigo 39, que o IRPF não incide sobre o valor de bens ou de direitos adquiridos por doação ou por herança.

Logo, insistir na ideia de que a tributação da herança ou doação é novo fato gerador do IR para o herdeiro ou donatário, é praticar bitributação sobre o mesmo recurso ou capital que na origem já teve a imposição do IR.

Os argumentos de defesa utilizados pelo governo federal para esta inconstitucionalidade é que outros países já fazem tributação do IR de herança e doação e que, além disso, propõem que o valor pago de ITCMD ao Estado ou ao Distrito Federal, seja abatido da base de cálculo de novo IR pelo herdeiro ou donatário.



Deste modo, a fim de que o objetivo geral possa ser atendido, o artigo propõe-se, em seus objetivos específicos investigar, respectivamente, os fatos geradores da herança e da doação (ITCDM) e do imposto de renda (IR) e relacioná-los para efeito de qualificação quanto à sua incidência.

A justificativa do mesmo se dá pela importância de se mostrar que, quando o governo federal agarra-se no entendimento de que a tributação da herança ou doação é novo fato gerador do IR para o herdeiro ou donatário, ele acaba ensejando na prática da bitributação sobre o mesmo recurso ou capital que na origem já teve a imposição do IR, o que é inconstitucional.

O estudo será desenvolvido, predominantemente, por meio de pesquisas bibliográficas relacionadas à área jurídica, de legislação e de jurisprudência concernentes ao tema proposto, bem como, através de análise de doutrinas nacional.

1. O FATO GERADOR DA DOAÇÃO E HERANÇA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

A utilização da expressão “fato gerador” tanto no CTN como na legislação ordinária não é precisa, uma vez que o termo pode simbolizar o fato gerador propriamente dito ou, até mesmo, a hipótese de incidência. Cabe ao intérprete a sensibilidade para a identificação.

No que tange ao ITCMD (imposto de transmissão causa mortis e doação), ressalta-se a importância do entendimento do vocábulo transmissão.

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

Em relação a definição da transmissão causa mortis, Sasha Calmon Navarro Coêlho elucida que “o fato jurídico deste imposto é o acréscimo patrimonial do herdeiro, do legatário, do meeiro e do cessionário (quinhões ou meações)” (COELHO, Sasha Calmon Navarro, 2010, p. 458).

Ainda, Marilene Talarico Martins Rodrigues complementa que o fato gerador do imposto ocorre na abertura da sucessão, que se dá com a morte de determinada pessoa, à qual pertenciam os bens. (RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, 2006. P.673).



Sendo assim, tem-se considerado a data do óbito do autor da herança como fato gerador, uma vez que, com a sua ocorrência abre-se a sucessão, transmitindo-se simultaneamente o domínio e a posse da herança aos herdeiros legítimos e testamentários, o que pode ser conferido na lei civil, art. 1784 do CC.

Diante o exposto, Hugo de Brito Machado diz que:

A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força de lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados (MACHADO, Hugo de Brito, pag.313,2011).

Neste diapasão, deve ser aplicada a alíquota vigente no momento da abertura da sucessão (STF, Súmula 112), visto que a partilha tem natureza declaratória e não atributiva da transmissão da propriedade.

No ITCMD encontramos uma pluralidade de sujeitos passivos, podendo existir diversos herdeiros e legatários, motivo pelo qual também ocorrerão tantos fatos geradores quantos forem estes (artigo 35 do CTN).

Conclui-se assim que, não importa a quantidade de bens deixados pelo de cujus ou objeto de doação para a caracterização do fato gerador. O que realmente importa é a quantidade de beneficiários, herdeiros, legatários ou donatários que existem. Cabe então a cada herdeiro a obrigação de recolher o ITCMD calculado sobre o valor de seu quinhão hereditário.

Em se tratando dos posicionamentos jurisprudenciais a respeito do tema do fato gerador em estudo: É legítima a incidência do Imposto de Transmissão "causa mortis" no Inventário por morte presumida. (STF, Súmula 331).

O Imposto de Transmissão "causa mortis" é calculado sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor. (STF, Súmula 590).

Conclui-se assim que, a incidência sobre o saldo credor dos contratos de promessa de compra e venda configura-se mais justa, visto que parte do preço já foi recebido pelo de cujus, integrando-se aos bens a serem partilhados. O ITCMD, somente incide sobre o benefício econômico deixado aos herdeiros.



O então Visconde de Ouro Preto, Afonso Celso, quando Ministro da Fazenda, preocupado em reorganizar o sistema tributário, consultou, em 1879, os maiores financistas da época sobre a conveniência de instituir o imposto sobre a renda, porém, as opiniões ficaram divididas, e os que eram contra argumentavam, conforme descreve Francisco de Paula Santos:

“Receio os abusos do arbítrio na execução e duvido das vantagens práticas das medidas (José Júlio Dreys)”; “É um imposto difícil de estabelecer com alguma igualdade, menos produtivo do que se acredita e vexatório a uma população não habituada às contribuições diretas” (Belisário); “Mui difícil na execução” (José Fernandes Moreira); “Opino pelo imposto sobre a renda proveniente dos juros e dividendos de títulos conhecidos e autorizados pelo governo, e de que se faz escrituração sujeita à fiscalização pública”(CASTRO, pag. 241, 2008).

Porém, a maioria consultada, no entanto, foram a favor, argumentando, conforme descreve Honório Augusto Ribeiro:

“Considero proveitosa e acertada uma contribuição sobre a renda. Proponho a tributação progressiva de vencimentos até 10%, incidindo em todas as remunerações pagas pelos cofres públicos, inclusive a lista civil da família imperial” (Raphael Arcanjo Galvão); “Uma imposição sobre a renda seria não só proveitosa, mas ainda muito conveniente” (João Cardoso de Menezes e Souza); “Uma taxa sobre a renda seria proveitosa e acertada”(Leopoldino Joaquim de Freitas); “O imposto sobre a renda é, em minha opinião, o que menos objeções pode encontrar, e o que necessariamente terá de produzir mais avantajado resultado” (João Afonso de Carvalho);

“Não há motivos para que este imposto não seja adotado por todos os países em que exista o nobre desejo de possuir-se um bom sistema tributário. Tenho firme crença de que, reconhecidas as suas vantagens, se fará ele aceito no Brasil, como já o é em muitas nações antigas e experimentadas” (João José do Rosário); “Entre nós, atenta à excessiva elasticidade que se tem dado as contribuições indiretas, é indispensável, é urgente e altamente reclamada pelos mais vitais interesses do Estado, a criação do imposto sobre a renda, não só para corrigir as desigualdades provenientes daquele abuso, mas ainda para podermos atenuar consideravelmente ou mesmo suprimir o imposto de exportação, reduzir o de importação, finalmente melhorar a organização do nosso sistema tributário, que efetivamente já conta alguns impostos sobre a renda, tais como o de indústria e profissões, o predial e outros. (CASTRO, 1989, apud BRASIL, 2008).

3.3. FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA (IR)NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)





Como já vimos, o texto constitucional delega, expressamente, ao CTN, notadamente em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, a competência para definir os impostos discriminados em seu texto³ bem como seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Nesta esteira a estrutura mínima, a ser observada pelo legislador ordinário federal, quanto ao imposto de renda, considerando como citado seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte, se faz presente no texto do CTN *ex vi* o tratamento ao mesmo dirigido em seus artigos 43, 44 e 45.⁴

Em outras palavras, mormente considerando o que determina o nascimento da obrigação tributária principal; ou, como alguns ensinam, a hipótese de incidência do imposto de renda não poderá ser, ao talante do legislador ordinário federal, distinta ou mesmo ampliada em relação àquela prevista no texto do CTN.

Quando do processo legislativo da instituição ou mesmo alteração da lei de imposto de renda⁵, o legislado federal deverá ter especial atenção ao previsto no CTN; não podendo, usando de sua imaginação ou mesmo de critérios dissonantes do previsto na legislação complementar, criar hipóteses de tributação ou, melhor dizendo, fatos geradores daquele imposto que não possam se subsumir ou amoldar àqueles previstos no CTN. O legislador ordinário não tem e nem poderia ter liberdade ou discricionariedade, mesmo que parcial, para se distanciar do conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Se assim o fosse, tal procedimento não só causaria ingente e despropositada insegurança jurídica, como esvaziaria por completo os desígnios do CTN, quanto a esta matéria; redundando, afinal, na fragilização e desrespeito – sem embargo de notória inconstitucionalidade – da Constituição Federal.

³ Percebe-se pela leitura que se faz do CTN que este papel, atribuído pela CF, não se cumpre integralmente ou se faz de forma conflitiva as disposições constitucionais. Vejamos: O artigo 35 do CTN estabelece ser dos Estados a competência para a instituição de imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos; entretanto, esta figura não existe mais no texto constitucional vigente. O artigo 155, inciso I e o artigo 156, inciso II da CF, respectivamente, apresentam distintos impostos sobre transmissão; cada qual sobre a competência de um ente federado distinto. O ITCD, de competência do Estado e Distrito Federal e o ITBI, de competência do Município e Distrito Federal. Já em relação ao IPVA, conforme previsão no artigo 155, inciso III, da CF, o CTN não faz qualquer ou mínima referência.

⁴ Código Tributário Nacional. Livro Primeiro. Seção IV. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Art. 43. O imposto, da competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto

⁵ Tomaremos por base como lei ordinária regedora do imposto de renda o Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999; que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.



Analisando o disposto nos incisos I e II, do artigo 43, do CTN, cuja redação cuida, justamente, do apontado fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, extraindo a essência do aspecto material e econômico do texto apresentado, afere-se, nitidamente, que qualquer hipótese do discutido imposto terá como referência conceitual e condicionante a expressão “*acréscimo patrimonial*”. Sendo, assim, todas as hipóteses previstas na legislação ordinária sobre IR, terão, por absoluto imperativo legal, que denotar, como consequência, de sua interpretação e efeitos, o indigitado “*acréscimo patrimonial*”.

Neste sentido ensina-nos Hugo de Brito Machado:

O Código Tributário Nacional definiu renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda acréscimo. Sem acréscimo patrimonial, não há segundo o Código, nem renda, nem proventos.

Como se vê, o Código Tributário Nacional estreitou o âmbito de liberdade do legislador ordinário, que não poderá definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial (MACHADO, Hugo, 2008, pg. 427).

Não nos restam dúvidas que o ponto de partida definidor, na legislação ordinária respectiva, do fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza seria como premissa, terminológica e/ou estrutural, a presença do “*acréscimo patrimonial*”. Se o inciso I, do artigo 43, do CTN, ao apresentar, inicialmente, como fato gerador do IR, a definição de renda como sendo o produto do “*capital, trabalho ou da combinação de ambos*”; e, em seguida, em seu inciso II, encerrando as hipóteses definidoras deste imposto, ao definir proventos de qualquer natureza, assim entendidos os “*acréscimos patrimoniais*” não previstos no inciso anterior, defluir, por ilação, que o apontado inciso II nos remete diretamente ao inciso I já que, implicitamente, define as hipóteses iniciais do inciso I como sendo de “*acréscimos patrimoniais*”.

A rigor a previsão do inciso II é, no mínimo, estranha. Acreditamos que teria, inclusive, efeito nulo como definidor de fato gerador do IR. Talvez sua presença se faça por conta da previsão constitucional – mesmo aquelas anteriores ao texto de 1988 – cuja redação prevê não só imposto de renda, mas, também, de proventos de qualquer natureza⁶. O vocábulo “*provento*”

⁶ A expressão “*imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*” apareceu na Constituição de 1934 (art. 6º, I, c), e foi repetida nos textos posteriores (CF de 1937, art. 20, I, c; CF de 1946, art. 15, IV; EC 18/65, art. 8º, II; CF DE 1967, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV; CF de 1988, art. 153, III).



é definido por De Plácido e Silva⁷ como sendo “*Do latim proventus (resultado, lucro, crédito) é o lucro ou o ganho em um negócio. É de sentido análogo a proveito ou resultado obtido.*” (SILVA, De Plácido. 1993, pg. 497)

Neste sentido, a vista do conceito econômico-jurídico do vocábulo “*provento*” conjugado com o previsto no inciso II, do artigo 43, do CTN, percebemos uma repetição do óbvio, senão ululante, algo próximo disto. Seria, feitas as devidas adequações, dizer que o fato gerador do IPTU, conforme o artigo 32 do CTN, além da propriedade, posse ou domínio sobre imóvel urbano, seria qualquer propriedade, posse ou domínio urbano não previsto no fato gerador anterior. O que o legislador constitucional, repetindo por inércia ou por hierarquia legislativa, pretendeu, para este imposto, ao, junto com o vocábulo “*renda*” agregar a expressão “*proventos de qualquer natureza*” quando, sobretudo considerando a interpretação literal do CTN, os “*proventos de qualquer natureza*” seriam, nada mais, nada menos, espécies do gênero “*renda*” cuja matriz jurídico-econômica se lastreia no binômio “*acréscimo patrimonial*”. Além disso, para causar mais repetição e confusão, o legislador, constitucional e complementar, não contente com apenas o vocábulo “*provento*”, adicionou, para, sabe lá, qualificá-lo ou potencializá-lo, a expressão de “*de qualquer natureza*”.

Luciano Amaro nos informa, outrora, a tentativa, infelizmente frustrada, de supressão da expressão “*proventos de qualquer natureza*”:

Em 1965, tentou-se suprimir a menção aos “*proventos de qualquer natureza*”, mas a Emenda n. 18 acabou consagrando o texto constitucional, diante do receio de que a supressão pudesse ser entendida como uma redução do campo de incidência do tributo. O que se objetivava, no entanto, era consagrar a noção de “*renda*” dada pela teoria do acréscimo patrimonial (que elimina a necessidade de quaisquer adendos para definir a abrangência material do imposto). (MARTINS, Ives Gandra Martins, 2000, pg. 281).

Tudo isso não nos conduz a nada. Melhor seria se o fato gerador do IR fosse definir renda, em apenas um inciso, alternando-se, parcialmente a redação do inciso I, do artigo 43 e suprimindo, integralmente, seu inciso II; como produto do capital, do trabalho, combinação de ambos ou mesmo qualquer acréscimo patrimonial. Mas como o texto constitucional trata deste imposto não apenas com de renda, mas sobre proventos de qualquer natureza, o legislador complementar se viu obrigado a criar um inciso específico para este outro “*fato gerador*”, cuja



dicção nos leva ao conceito de renda “*acrécimo patrimonial*”, abstraindo o produto de capital e trabalho.

No entanto, alguns autores, insistem nesta cisão do aspecto material do imposto de renda ou imposto sobre acréscimo patrimonial, como Anderson Soares Madeira, ao afirmar que:

O Fato Gerador do imposto em tela caracteriza-se pela aquisição da disponibilidade jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza, conforme o estabelecido no artigo 43 do CTN. Renda é o produto do capital e/ou trabalho, conforme dispõe o artigo 43, inc. 1, do CTN, como os salários e os ganhos de aplicação financeira (produto do capital). Proventos são todos os demais acréscimos patrimoniais que não sejam renda (artigo 43, inciso II, do CTN), como a aposentadoria, os ganhos de loteria, heranças, doações, etc. (MADEIRA, Anderson Soares, 2011, pg. 25).

3.4 SENTIDO DA EXPRESSÃO: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

Uma vez constatado que o Código Tributário Nacional segue, para efeito de definição do fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, a “*teoria do acréscimo patrimonial*” (*increment of wealth theory*); devemos, portanto, tentar, a despeito das hipóteses expressas mencionadas no inciso I, do artigo 43, do CTN (capital, trabalho ou sua combinação), delimitar ou definir seu conteúdo econômico-material.

A referida expressão deve ser cindida. Devemos, em princípio, nos concentrar no instituto do “*patrimônio*”. O adjunto adnominal “*acrécimo*” só poderá ser definido no contexto ao qual está vinculado.

Não podemos perder de vista que o “*patrimônio*” nos passa uma ideia de conjunto. Este conjunto, obviamente, só poderá abarcar ativos e não passivo, seja corpóreos ou incorpóreos. No entanto, para nossa surpresa conforme definição dada por De Plácido Silva, poderia incorporar mesmo as obrigações, *verbis*:

No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido do Direito Público, patrimônio entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, isto é em dinheiro, pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade.

O patrimônio, assim, integra o sentido de um complexo de direitos ou de relações jurídicas, apreciáveis em dinheiro ou com um valor econômico, em qualquer aspecto em que seja tido, isto é, como valor de troca, valor de uso ou como um interesse, de que possa resultar um fato econômico (SILVA, de Plácido, 2004, pg. 330).



Causa-nos perplexidade cogitar que, no âmbito coletivo de um dado “*patrimônio*”, possamos identificar “*obrigações*”. A obrigação, seja de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, estará sempre associada a um devedor, que deve cumpri-la; e um credor, destinatário de seu cumprimento. Não se sabe a posição que assumiria esta obrigação, ou obrigações, no contexto de um “*patrimônio*” (isto, se aceitarmos a definição dada por aquele jurista e reiterada por demais doutrinadores). Mas como a definição é genérica, inclusive utilizando o vocábulo no plural (obrigações), poderíamos, também, depreender a possibilidade do titular (pessoa física ou jurídica) do patrimônio ser devedor de “*obrigações*” cujo valor, reduzido economicamente, poderia ser superior aos bens e direitos que eventualmente poderiam compor aquela universalidade. Chegaríamos ao ponto, risível por sinal, de dada pessoa física ter um “*patrimônio*” composto só de obrigações (negativo). Ou seja, um grande devedor. Este entendimento se chocaria com o que socialmente se propaga. Aquele fulano é “*dono*” de grande “*patrimônio*”. Aquele siclano tem um patrimônio incomensurável. A fulana é bom partido; seu pai tem patrimônio de “*milhões*” (de obrigações ou de bens e direitos?).

Na ciência contábil pode-se até admitir a possibilidade de patrimônio negativo. Na verdade, se assim utilizada, permitiria, para efeito de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, até demonstrar a ausência de qualquer incidência do referido imposto. Esta constatação reforçaria, portanto, a concepção que o “*patrimônio*”, para efeito de “*acrécimo patrimonial*” referente ao fato gerador do imposto de renda, não poderia, jamais ser negativo e sim positivo.

Neste sentido, quando conjugamos o adjunto adnominal “*acrécimo*” ao “*patrimônio*”, percebemos que seria, para não afirmar mais, um despautério, aceitar a ideia que o “*acrécimo*” se daria sobre “*patrimônio de obrigações*”, nos levando a uma conclusão tresloucada qual seja: haveria a possibilidade de incidência de IR sobre “*obrigações*” (débitos, dívidas, etc.). O Fisco poderia, assim, lançar IR sobre o pobre coitado falido ou mesmo empresa quebrada, aumentando mais ainda o seu passivo.

Pelo exposto entendemos que o sentido de “*patrimônio*”, pelo menos para os efeitos de delimitação do fato gerador do IR, só pode ser de conjunto de “*bens, direitos e haveres em geral*”; não alcançando qualquer “*passivo*”, sobretudo, sobre a figura genérica de “*obrigações*”.

Patrimônio, neste caso, é ativo. É tudo que seu titular pode usar e fruir. Tem conotação positiva. Incorpora bens tangíveis (móveis e imóveis) e intangíveis (crédito e direitos). Este é



nosso referencial. Se dado titular - João de patrimônio “X”, durante dado ano (considerando o aspecto temporal do fato gerador do IR), aumenta seu patrimônio para “X + I”, poderíamos, em tese, vislumbrar a ocorrência de “acréscimo patrimonial”. Se o patrimônio de João, durante dado ano, se mantém “X”, não há de se falar em “*acréscimo patrimonial*” e sim de estabilização ou “*manutenção patrimonial*”. Hipótese absolutamente não incidente de IR. Se o mesmo titular João, titular de patrimônio “X”, após o decorrer de dado ano, reduz seu montante para “X – 1” (mesmo que através da assunção de obrigações), não há, até por conflito terminológico, de se falar em incidência de IR, já que ocorrido “*decréscimo patrimonial*” e não “*acréscimo*”.

Seguindo toda esta narrativa afere-se que se a legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza prever hipótese de incidência, cuja matriz material e econômica, não importando quais sejam os termos ou redação utilizada (ou, em outras palavras, os subterfúgios utilizados pelo legislador para induzir a erro), leve ao Fisco Federal a condição de cobrar IR de “*patrimônio mantido*” ou “*patrimônio reduzido*”, teremos aí ofensa ao dispositivo do CTN que define o fato gerador do IR, apenas e tão somente, como aquele associado à “*teoria do acréscimo patrimonial*”.

4. POSSÍVEL TRIBUTAÇÃO VIA IMPOSTO DE RENDA (IR) SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL É CAUSA DE BITRIBUTAÇÃO OU *BIS IN IDEM*?

Inicialmente faz-se necessária a distinção entre os institutos da bitributação e *bis in idem*. Tanto a bitributação quanto o *bis in idem* são considerados, com exceções, como sendo tributação inconstitucional; significando, assim a bitributação, segundo Maristela Sabbag, a cobrança de tributos por pessoas políticas distintas, uma delas exorbitando nas atribuições que lhes são conferidas, em decorrência de um único fato gerador. "São duas normas, cada qual emanada de um legislativo, incidindo sobre o mesmo fato jurídico e onerando o mesmo contribuinte ". (SABBAG, Maristela Miglioli, 1996, v. 728, p. 695).



Por sua vez, a referida autora classifica o *bis in idem* como sendo a cobrança de um mesmo ente político de tributos diversos de um contribuinte, em decorrência de um mesmo fato gerador e em razão da incidência de duas normas legais distintas. (SABBAG, Maristela Miglioli. 1996, v. 728, p. 695).

Neste sentido, Igor Tenório e José Motta Maia conceituam os institutos como:

“A distinção de multiplicidade de tributação, no Direito Tributário Nacional, entre bitributação e *bis in idem*, já não oferece dúvidas ou problemas de qualquer natureza, tão definidos estão os conceitos: a dupla tributação pela mesma entidade caracteriza o *bis in idem*. Quando se tratar de múltipla ou dupla tributação vários sujeitos ativos ou entidades tributantes, caracteriza-se bitributação, vedada pela Constituição” (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira 1995, pág.14).

Ressalta-se que o *bis in idem* é inconstitucional uma vez que não se pode tributar, a despeito de fazê-lo por nomes diversos, 02 (duas) vezes o mesmo fato imponible. Seria uma cobrança em duplicidade pelo mesmo ente político. Em contrapartida, a bitributação também se revela inconstitucional, por violar limitações constitucionais e até mesmo competências tributárias, com ofensa direta ao pacto federativo.

Não se se vislumbra na proposta a presença de *bis in idem* já que na sua definição exige-se a cobrança em duplicidade, sobre mesma base imponible ou materialidade, 2 (dois) ou mais tributos do mesmo ente político. No caso discutimos a possibilidade de cobrança pela União Federal de aspecto material (doação ou herança) já sobejamente tributado pelo Estado-membro.

Apesar do patrimônio herdado ou doado já ter constituído, no passado, acréscimo patrimonial e sobre ele, certamente, já ter sido incidido o imposto de renda (IR), verificar-se-ia fato ou ato novo de acréscimo patrimonial. O contribuinte, aquele que experimentaria o aumento em seu patrimônio, seria o donatário ou o herdeiro e não o doador (que sofre decréscimo patrimonial ou o *de cuius*. Havendo novo acréscimo, agora no patrimônio do donatário ou do sucessor (beneficiado pela herança) estaria, em tese, justificada uma nova incidência do IR. No caso do ITCMD o fato gerador não seria o acréscimo patrimonial – este reservado ao IR – e sim, a transmissão patrimonial.

Num caso fato gerador o acréscimo (IR) e em outro a transmissão (ITCMD). Portanto fatos geradores distintos a não qualificar a bitributação, correto?

Sendo assim, poder-se-ia afirmar então, sem análise mais apurada, que a cobrança do imposto de renda (IR) sobre heranças e doações no Brasil não caracterizaria a bitributação uma



vez que a União tributaria (por meio do IR), no consequente, o acréscimo patrimonial, mesmo que por conta da transmissão, decorrente da doação ou da herança; por sua vez, o Estado tributaria (por meio do ITCMD), no antecedente, a transmissão patrimonial propriamente dita.

São, portanto, aparentemente, materialidades distintas, suscetíveis à incidência de impostos distintos.

No entanto, nem tudo que reluz é ouro e algumas questões se colocam no caminho desta novel e pretendida imposição fiscal. Quando se estuda o fato gerador da obrigação tributária, identifica-se seu denominado aspecto temporal, tido como aquele onde se dá o corte periódico ou instantâneo determinante da subsunção do fato à norma.

Vejamos: O fato gerador do ITCMD é a herança (no direito civil, aplica-se o direito de saisine; ou seja, basta a morte do herdado para que os herdeiros sucedam em seu patrimônio) ou doação (a depender de bem móvel ou imóvel se revelará de forma diferenciada). De qualquer sorte, sem embargo do instrumento de formalização, seu aspecto temporal é instantâneo (contrato de compra e venda – ato – ou mesmo a morte – fato).

No imposto de renda (IR), como é cediço, o aspecto temporal seria anual periódico completivo (umas sucessões de acréscimos patrimoniais no decorrer do ano representariam, no somatório, o acréscimo patrimonial global) onde mesmo que constatado um fato gerador representativo de acréscimo patrimonial (receber salário mensal, por exemplo), com retenção de IR na fonte, sua demonstração para a Receita Federal deverá ser feita em conjunto no ano seguinte à percepção do que se entende como renda.

Como, então, compreender o IR sobre doação e herança? Ganho de capital, com pagamento no mês subsequente à constatação do fato gerador (doação ou herança)? Ou, se verificaria uma situação inédita onde se informaria apenas no ano seguinte o que se denomina acréscimo via herança ou doação e, neste momento, apurar-se-ia o IR a recolher?

Independente da opção da Receita Federal, seja pagando no mês seguinte seja pagando no ano seguinte, não se pode negar que o acréscimo patrimonial se daria num dado e único momento (na morte ou no contrato de doação) e esta simultaneidade não é mera coincidência a não trazer efeitos claros – e nocivos - na discussão que encetamos.

A Receita Federal, certamente, optaria por período de apuração de IR sobre doação e herança não coincidente com o pagamento que se faria ao Estado-membro quando do pagamento do ITCMD.



Este período de apuração, via de regra, conforme respectiva previsão legal, varia de Estado pra Estado; mas, normalmente, sem acréscimos de penalidades ou mesmo redução de imposto a pagar, vai até 90 (noventa) dias do fato gerador (morte ou doação), com manifestação prévia à administração tributária estadual (ou distrital), que analisará a relação de bens doados ou herdados; e, concomitante, estabelecerá uma base de cálculo para efeito de incidência das alíquotas, sejam uniformes ou progressivas, acaso aplicáveis.

Suspeitaríamos que a Receita Federal, via previsão legal ou mesmo Instrução Normativa, objetivando escamotear a coincidência temporal de tributação ou simultaneidade de exação, via impostos, mesmo com rótulos e denominações distintas, sobre uma mesma base impositiva (morte/herança e doação), determinaria, nestes casos, que a apuração do valor a pagar a título de IR se daria no ano calendário seguinte àquele da ocorrência da doação ou mesmo recebimento de herança; fazendo com que se configurasse, através de uma manobra cronológica de apuração de tributo, uma roupagem efetivamente diversa de imposição tributária.

Ocorreria, ao nosso ver, um distanciamento mínimo de meses do pagamento do ITCMD e do IR para fazer valer, com mais ênfase, a máxima que os fatos geradores de um não se confundem com o outro. E o fato do projeto de lei 5.205/16 albergar a possibilidade de excluir do IR a pagar o ITCMD pago ou não retira desta pretendida dúplice cobrança mascarada da União Federal seu intuito de invadir seara de competência constitucional tributária reservada aos Estados-membros e Distrito Federal. Seria, talvez, uma medida de apaziguar os ânimos e espíritos revoltosos do contribuinte nacional ao ser, sucessivamente, tributado em face de mesmo fato ou ato gerador de obrigação tributária. Imaginemos o absurdo da vedação de tal procedimento. Pagar-se IR sobre valor correspondente a toda doação ou herança sem exclusão do ITCMD recolhido.

Tal disparate não chegou a firmar posição no projeto de lei.

No mais, se constatamos disposição expressa na Constituição Federal - conforme previsto em seu artigo 155, I - no sentido de conceder, única e exclusivamente, ao Estado-membro juntamente com o Distrito Federal, a competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação. A mesma CF permite, em seu artigo 154, II, em situação extrema- guerra externa - exercício da denominada competência extraordinária pela União



Federal para criar impostos mesmo que haja identidade com os previstos como sendo não só de sua competência como dos demais entes federados. Não existe outra possibilidade para fazê-lo.

Sabedores que não estamos em guerra, o Governo Federal não fará uso desta competência e tenta assim, de forma maquiavélica, apresentar nova tributação, via IR, sobre fatos e atos já devidamente tributados pelos Estados-membros. De fato, o que se antevê é a buscar de novas fontes de receita sobre fatos (morte) inarredáveis da vida social e mesmo atos gratuitos (doação) habituais na convivência humana.

A imposição tributária já ocorre via ITCMD. O imposto é dos Estados e não pode chegar a alíquotas superiores a 8%, conforme prevê a Resolução do Senado Federal. A prática corrente no Brasil é a da prática de alíquotas entre 4% e 6%. A União Federal pretende não só invadir esta competência reservada dos Estados como, paralelamente, instituir alíquotas progressivas que ultrapassariam, em muito, a exação estadual.

Não só almeja tributar fato/ato já tributado como quer fazê-lo de forma imensamente mais agressiva.

E se os Estados-membros obtiverem sucesso na alteração da Resolução do Senado Federal que limita a 8% o ITCMD, para chegar até 20% sobre as heranças e doações. Teríamos absurdo e nefasto confisco na conjugação de alíquotas de IR e ITCMD.

O que paga hoje, corriqueiramente, a título de ITCMD seria lembrado como verdadeiro paraíso sobre o enfoque do inferno tributário a se criar com o somatório, sobre a mesma base imputável, daqueles impostos.

CONCLUSÃO

Constatação esta feita através do conhecimento de que a Constituição Federal outorga privativamente aos Estados e ao Distrito Federal a instituição e cobrança de impostos sobre transmissão causa mortis e doação, mediante seu artigo 155, I.



Tal medida defendida é controversa visto que almeja-se tributar um fato ou/e fato isento da legislação do Imposto de Renda (IR) e, inclusive, podendo ser considerada incidência dupla – mesmo que reflexa – de Imposto Federal sobre fato gerador tributado, via Imposto de Transmissão *Causa Mortis* ou Doação (ITCMD) no antecedente, de competência dos Estados-membros; configurando possível *bi tributação*, com afronta ao Pacto Federativo brasileiro.

Mesmo que entendêssemos que não haveria *bis in idem* (cobrança em duplicidade de IR pela União Federal) surgiria no horizonte uma delimitação de bi tributação já que o ITCD é cobrado pelos Estados quando da herança ou doação. Atentariamos contra uma regra basilar no direito tributário.

Aquele que recebe bens ou direitos passa a ter um acréscimo patrimonial, porém, tal incorporação não pode ser interpretada como se fosse a prática de novo fato gerador do IR auferir renda e proventos de qualquer natureza.

A ocorrência do fato gerador do IR ocorreu na origem e com aquele que constituiu o patrimônio objeto da herança ou doação, ou seja, não se pode falar da constituição de um novo fato gerador pelo herdeiro ou donatário, mas apenas da transmissão pelo detentor dos bens e direitos para seus herdeiros ou donatários.

Sendo assim, quando o governo federal se prende ao entendimento de que a tributação da herança ou doação é novo fato gerador do IR para o herdeiro ou donatário, ele acaba ensejando na prática da bitributação sobre o mesmo recurso ou capital que na origem já teve a imposição do IR, o que revelaria inafastável mácula à Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS





ATALIBA Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. *Imposto sobre a renda*. Salvador: Livraria Baiana, 1938.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988*. 24 ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000 (Atualizada até EC nº 24 de 09-12-1999).

BRASIL, *Código Tributário Nacional* (Lei nº. 5.172 - 25.10.66).Org. por Juarez de Oliveira. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1993

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.331. É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º590. Calcula-se o imposto de transmissão *causa mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de Castro. *História Tributária do Brasil*. 2. ed. Brasília: ESAF, 1989.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed.São Paulo: Saraiva, 2009.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Dicionário Jurídico Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume I. São Paulo: Atlas.

MADEIRA, Anderson Soares. *Manual de direito tributário*. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

MARTINS, Ives Gandra Martins, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Artigos comentados. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Comentários ao código tributário nacional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. (arts. 1º a 95, v. 1)

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Título. *Manual de direito financeiro & direito tributário*,2005.



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

SABBAG, Maristela Miglioli. In RT. *Competência tributária*. São Paulo, jun. 1996.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.