

DOAÇÕES EM DINHEIRO EM FACE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Ives Gandra da Silva Martins

*Professor Emérito das Universidades Mackenzie e Paulista e da
Escola de Comando e Estado Maior do Exército,
Presidente da Academia Internacional de Direito e Economia e do
Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S.Paulo*

Pelo Código Tributário Nacional, artigo 43, assim redigido:

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

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso superior”;

As doações teriam natureza jurídica de proventos e não de renda, na medida em que não decorreriam de fruto do trabalho, do capital ou da conjunção de ambos¹.

¹ Henry Tilbery e José Ruben Marone entendem serem intributáveis os acréscimos patrimoniais ganhos. Escrevem: “Modesto Carvalhosa, em seu estudo retrocitado, relata que a Comissão elaboradora da reforma tributária propôs-se a eliminar quase totalmente os impostos sobre a circulação da riqueza patrimonial e a compensar esta modificação do sistema tributário “através do alargamento da esfera impositiva do imposto de renda, também sobre os acréscimos patrimoniais a título gratuito”, sendo que o teor do art. 43 do Projeto, naquela altura, definiu como fato gerador deste imposto: “a aquisição de disponibilidade econômica de acréscimo patrimonial a título oneroso ou gratuito”.

O mesmo autor critica severamente essa proposição, “que pecava pela ausência de quaisquer fundamentos econômico e jurídico, tendo sido excluídos do Projeto final do Código Tributário Nacional os acréscimos patrimoniais a título gratuito, como suscetíveis de incidência pelo imposto de renda.

A pesquisa citada conclui pela manutenção do conceito oneroso de imposto de renda no atual sistema constitucional, conclusão essa que nos parece correta.

Por outro lado, a possibilidade da interpretação ao art. 43 do CTN, em sentido mais amplo, não é totalmente afastada, embora a referência expressa do Projeto ao acréscimo patrimonial a título gratuito na redação final tenha sido eliminada. Por outro lado, o teor do art. 43, inciso II, não distingue, o que, em princípio, abriria a faculdade para um entendimento fiscalista, abrangendo todos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior - sejam onerosos ou gratuitos.

Repetimos, tal alargamento, todavia, não se coaduna com o conceito tradicional constitucional que vem das Constituições anteriores e foi mantido na Magna Carta vigente, sem alterações.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no mesmo Recurso Extraordinário nº 11.887-6 (emenda retrotranscrita), Rel. Min. Carlos Mário Velloso, em decisão de 25/05/1988, confirmou a intributabilidade dos acréscimos patrimoniais gratuitos nos seguintes termos: “Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial, que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso” (DJ de 23/04/1993, p. 6923)” (Comentários ao CTN, volume 1, Ed. Saraiva, 1998, p. 289/290).

Por mera questão de simplificação, o tributo, denominado de “imposto sobre a renda”, mas, de rigor, tecnicamente, é um tributo sobre a renda e sobre proventos de qualquer natureza, não só na dicção constitucional (artigo 153, inciso III), como na sua explicitação complementar, perfilada no referido artigo 43.²

A doação, portanto, pode ser tributada, desde que a lei ordinária assim determine. Tanto a Constituição, que não cria tributos, mas apenas outorga competências, como a lei complementar, que cuida de normas gerais, conformando o caminho a seguir pelo legislador ordinário, não são veículos instituidores de tributo, mas apenas limitadores das competências e do poder impositivo de quem tem o direito de tributar. Apenas a lei ordinária — a não ser que haja exceção constitucional, como no imposto sobre as grandes fortunas ou o empréstimo compulsório — pode criar tributos³.

E, no caso específico do imposto sobre a renda, apenas a lei ordinária e — por interpretação pretoriana, e não da esmagadora maioria dos doutrinadores — a medida provisória podem instituir tributos, aumentá-los ou extingui-los⁴.

Em se tratando de doações, há expressa isenção na lei ordinária, por força do artigo 6º, inciso XVI da lei 7713/88 cuja dicção foi reproduzida no artigo 40, inciso XIV, do RIR, ambos assim redigidos:

“Art. 6º Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

...

XVI. o valor dos bens adquiridos por doação ou herança”;

² O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal está assim redigido: “Compete à União instituir impostos sobre: ... III. renda e proventos de qualquer natureza”.

³ Os artigos 148 e 153, inciso VII, da Constituição Federal contêm o seguinte discurso: “Art. 148 A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I. para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II. no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b”;

“Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre: ... VII. grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho ao repelir a tese de que Medida Provisória pode instituir tributos escreve: “Indispensável que a tributação decorra da lei (em sentido formal e material).

Ao Executivo cabe apenas catar submissão ao texto legal, cumpri-lo, aplicá-lo, expedindo os atos administrativos que se fizerem necessários, sob a fiscalização do Judiciário, controlador da legalidade de seus atos funcionais.

A consciência jurídica contemporânea repele a ideologia de que o poder de tributar é corolário da soberania do Estado. Tirante os ingênuos e os desinformados, sustentam essa ideologia malsã apenas os totalitários e os dúbios, sempre dóceis à vontade dos donos do poder. A doutrina jurídica dos povos cultos e democráticos acredita na preeminência do princípio da legalidade em matéria tributária” (Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, Ed. Forense, 1990, p. 278).

“Art. 40 Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

...

XIV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança”.

A isenção, no direito brasileiro, com entendimento do Supremo Tribunal Federal na mesma linha, implica o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito respectivo, estando o artigo 175 do CTN assim redigido:

“Art. 175 Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído ou dela consequentes”⁵.

Ao contrário de outras formas desonerativas, a isenção afasta apenas a exigência do crédito tributário, estando, neste particular, no mesmo nível da anistia e da remissão.

De qualquer forma, para o contribuinte, o resultado é o mesmo das outras formas desonerativas (imunidade, alíquota zero, não incidência), por inibir o direito do Poder Público de exigir o tributo cuja obrigação nasceu ⁶.

A isenção, portanto, afasta a cobrança do tributo sobre a qual incidiu, estando o contribuinte ou responsável desonerado de qualquer pagamento.

⁵ *Walter Barbosa Corrêa ensina: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de se saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito.*

Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN.

E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código —sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária— versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído —é vedada a constituição de crédito—, mantém-se íntegra” (Comentários ao CTN, ob. cit., p. 432).

⁶ *Escrevi: “Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade —ou na linguagem constitucional— da competência, a que tem direito o Poder Tributante.*

Na isenção, nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma” (Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 3

Ora, o dispositivo retro transcrito claramente afasta qualquer tributação por doações ou herança na figura do donatário. É caso de isenção e não de “não-incidência”, na medida em que a lei expressamente cuida da hipótese. Nos casos de “não-incidência”, conforme clássica lição dos formuladores do atual sistema, a lei não cuida da hipótese.

Inclusive a doação em espécie mereceu da BCESRF 59/89, item 1.5 expressa menção como operação isenta, independentemente de ser o doador parente ou não do donatário, lembrando-se que o PN 29/74 até admite que as doações pagas, por liberalidade da empresa a dependentes de ex-empregado falecido, sejam isentas desde que não superiores ao valor da possível transação não realizada pelo empregado para optar pelo FGTS⁷.

Em outras palavras, na figura do donatário não há exigência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por expressa determinação legal.

À evidência, outra será a situação se a doação configurar simulação, como, por exemplo, no caso de um profissional que preste serviços a alguém e não cobre honorários, recebendo em troca uma doação. Neste caso, por se tratar de “doação” fictícia, objetivando esconder real remuneração, esta sujeita-se ao imposto sobre a renda.

Na hipótese mencionada, a figura desconsiderativa do ato jurídico seria aplicável, visto que a intenção que conformara a relação fora diversa da forma adotada⁸.

A doação, todavia, por mera relação de afeto ou por nobres motivos, mesmo sem relação de parentesco entre doador e donatário, não é tributada na figura do donatário, por força da ainda vigente lei 7713/88.

A partir de 1/1/98, todavia, as doações por antecipação de legítima passaram a ser tributadas na figura do doador, desde que o valor do bem doado seja superior ao declarado em sua declaração de renda e de bens, estando sujeita à alíquota de 15% (lei 9532/97, artigo 23, § 1º), contendo o dispositivo o discurso seguinte:

“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

⁷ Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos e José Luiz Ribeiro Machado acrescentam a seguinte nota ao inciso XIV do artigo 40 do RIR: “O disposto no inciso alcança a meação (IN 25/96, art. 5º, XXVI), a doação recebida em espécie (BCE SRF 59/89, item 1.5), os valores de bens, adquiridos por doação ou herança, remetidos ao exterior (PN 80/72) e as quantias pagas, por liberalidade da empresa, a dependentes de ex-empregado, falecido, coincidentes com o valor que seria devido se esse empregado tivesse transacionado o seu tempo de serviço, anterior à opção pelo FGTS (PN 29/74)” (RIR, Ed. Resenha, 1998, p. 93).

⁸ Arendt Raupach, na sua obra sobre a desconsideração no Direito Tributário (*Der Durchgriff im Steuerrecht*, Munique, C.H. Beckshe Verlagsbuchhandlung, 1968) escreve sobre as quatro situações jurídicas em que a *Durchgriff* pode ser aplicável: “a) quando há norma legal expressa, que permite o *Durchgriff* em determinadas situações fáticas;

b) quando a interpretação da norma legal torna necessário identificar a pessoa jurídica com seus sócios pessoas físicas (por exemplo, quando se trata de normas relativas a características de pessoas naturais, como raça, nacionalidade etc);

c) quando a consideração econômica leva à aplicação do *Durchgriff*;

d) quando o *Durchgriff* é necessário para evitar a violação de norma legal que proíbe a evasão de tribu-

valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do “de cujus” ou do doador.

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

A meu ver, o dispositivo é inconstitucional por ferir o disposto no artigo 43 do CTN, que explicita a lei suprema. Não representando qualquer acréscimo na figura do doador, mas real diminuição, não pode o doador ser tributado sempre que faça doação, pois não teve “aquisição de renda disponível”, mas um decréscimo de “disponibilidade” e o “decrécimo de disponibilidade econômica ou jurídica” não é fato gerador de imposto sobre a renda⁹.

Nem se poderia tentar configurar o doador como responsável, nos termos do artigo 121 do CTN, na medida em que da substituição tributária a lei não cuidou, como, por outro lado, a figura do donatário é nela mencionada apenas para determinar que deverá incluir em sua declaração de bens o bem recebido para futura definição do que terá que pagar quando da alienação do bem recebido, valendo o valor da doação como provento isento de tributação¹⁰.

⁹ No mesmo sentido, opinam René Bergmann Ávila e Gervásio Recktenvald: “No caso de doação (qualquer doação), a inconstitucionalidade decorre da impossibilidade de se exigir imposto de renda sem a existência do seu pressuposto lógico, que é o acréscimo patrimonial, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal: “Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou um acréscimo de patrimônio” (RE nº 89.791/RJ - RTJ 96/781).

A Doutrina autorizada já afirmou o descabimento da incidência do imposto de renda in casu: “Neste contexto não posso omitir duas críticas pelo motivo de inconstitucionalidade, críticas essas que já formulei no meu comentário à Lei nº 7713/88 e que preciso repetir agora, pois a tributação de ganhos de capital pela Lei nº 8134/90 é eivada do mesmo defeito.

A primeira objeção refere-se à tributação de ganho de capital em doações na pessoa do doador, pois incide sobre a diminuição do patrimônio do doador em contradição flagrante ao conceito constitucional desse imposto, que pressupõe o acréscimo patrimonial, não seu decréscimo”.

Com razão o autor. O art. 153, III da Constituição Federal somente permite a tributação de renda e o art. 43 do CTN define a renda como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (I), e proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (II). Em comentário ao art. 43 do CTN, leciona Tilbery que: “A formulação de “proventos de qualquer natureza”, como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior representa, sem sombra de dúvida, a aplicação da “teoria do acréscimo patrimonial”.

Assim, esta redação autoriza a tributação, pela lei ordinária, de ganhos de capital”.

Está claro, portanto, que o fundamento para a cobrança de IR sobre ganho de capital é o inciso II do art. 43 do CTN, que exige acréscimo patrimonial e pressupõe:

- a) a saída, do patrimônio do contribuinte, de bem com custo X;
- b) a entrada, no patrimônio do contribuinte, de valor maior que X.

Se não houver essa contrapartida (letra b), não poderá haver, em nenhuma hipótese, ganho. E esse é exatamente o caso da doação, na qual não há entrada, mas apenas saída.

Em face desses fundamentos, é inconcebível cogitar-se de acréscimo patrimonial e, por conseguinte, de ganho de capital, sem violação ao art. 43, II, do CTN e art. 153, III, da CF/88” (Lei 9.532/97 - Comentada e Anotada, Síntese Editora, 1998, p. 128).

¹⁰ Ao comentar o artigo 128 do CTN, escrevi: “O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber:

- 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo;
- 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo, a terceiros.

O legislador ordinário, todavia, claramente, nas hipóteses sucessórias (herança, doação por adiantamento de legítima ou legado), admitiu que a transferência pelo valor da declaração não acarreta qualquer incidência tributária, com o que sempre que o bem doado estiver vinculado ao valor comportado pela declaração, a tributação inexistirá¹¹.

É de se lembrar que a alteração da lei 9532/97 apenas está dirigida ao processo sucessório, não alterando outras formas de doação fora das hipóteses mencionadas no artigo 23, restando intocável, em tais casos, o disposto no artigo 40, inciso XII, do RIR.

O regime jurídico das doações, portanto, a partir da Lei 9532/97, passou a ser o seguinte:

- 1) isenção das doações em geral, na figura do donatário;
- 2) tributação das doações por adiantamento de legítima, na figura do doador, pela diferença entre os valores constantes de sua declaração de bens e aqueles de doação;
- 3) nenhuma incidência em doação por adiantamento de legítima na figura do doador, se o valor da doação corresponder ao valor da declaração de bens do doador.

O artigo começa com a expressão "sem prejuízo do disposto neste Capítulo", que deve ser entendida como exclusão da possibilidade da lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código.

Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138.

A seguir o artigo continua: "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa", determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina exposta na lei.

Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentada, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada "de forma expressa" (Comentários ao CTN, ob. cit., 1998, p. 215).

¹¹ O artigo 23 § 3º, 4º e 5º reafirmam a orientação anterior: "§ 3º O herdeiro, o legatário ou donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

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

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