



Tributação de heranças e doações pelo Imposto de Renda

A Medida Provisória n.º 1602, de 14 de novembro último, traz importante inovação que vai atingir uma significativa parcela da população que tem algum tipo de patrimônio registrado ou não em suas declarações de imposto de renda.

Refiro-me ao artigo 24 que determina a incidência de imposto de renda pela alíquota de 15% sobre o ganho de capital auferido nas heranças e doações pelos herdeiros, donatários ou cônjuges que se separam.

Determina a norma que “na transferência (*sic*) de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, 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”. E adiante, no parágrafo 1º: “Se a transferência (*sic*) for efetuada a valor de mercado, a diferença maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cuius* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento”.

Os parágrafos seguintes atribuem ao inventariante, no caso de herança, e ao doador, no caso de doação, a obrigação de pagar o imposto; estabelecem ainda que herdeiros e donatários devem registrar na declaração os bens recebidos, ou pelo valor de custo que constava da declaração do falecido ou do doador, ou pelo valor de mercado; e finalmente, no que aqui nos interessa, a tributação como ganho de capital sob as mesmas regras, se aplica nos casos de dissolução de sociedade conjugal.

Estaria a norma estabelecendo uma nova obrigação para os contribuintes em desacordo com os princípios gerais da Constituição e do Código Tributário Nacional em matéria de tributação? Como se sabe o imposto de renda incide sobre renda e proventos de qualquer natureza, compreendidos aí os acréscimos patrimoniais. Tal aferição, para efeitos de imposto de renda, se baseia no período anual; rendas, lucros e ganhos acrescidos ao patrimônio da pessoa jurídica são aferidos com base no balanço comercial e fiscal segundo técnicas de apuração que não vêm ao caso detalhar; rendimentos, rendas, ganhos correspondentes ao patrimônio das pessoas naturais (físicas) são aferidos com base no efetivo recebimento ou acréscimo.

O mínimo que se pode dizer da referida norma, para usar uma linguagem própria da era da cibernética, é que a mesma estabelece apenas uma tributação virtual dos ganhos de capital nas hipóteses de sucessão *mortis causa*, doações e separação de bens na dissolução do casamento.

Dizemos apenas virtual porque, na verdade, não me parece tratar-se de uma tributação pelo imposto de renda sobre heranças ou doações, mas de uma faculdade atribuída ao receptor do bem de reavaliá-lo a valor de mercado pagando o imposto de renda sobre o ganho ficto declarado por antecipação. E quem, em sã consciência, seria tão “patriota” a ponto de antecipar imposto que só deveria pagar no futuro por ocasião de eventual ganho em relação ao custo registrado na declaração do falecido, do doador ou do casal? E se o bem vier a perecer ou desvalorizar? É provável que algum doador, em razão de extrema gratidão, ou a título de benemerência, queira também livrar seu donatário do ônus de imposto sobre futuro ganho de capital.



Nada impede que o faça, desde que pague o imposto. Em se tratando de imóveis, com maior razão não se pode afirmar que o imposto de renda possa incidir sobre a transmissão do direito de propriedade resultante da morte ou por ato jurídico de doação, porque nestes casos a competência para tributar o fato ou ato jurídico de transmissão é dos Estados e do Distrito Federal e a União estaria invadindo a competência desses entes federados.

O § 2º estabelece que o imposto deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação. Cumpre lembrar que o inventariante é apenas o representante legal do espólio, ou seja, do conjunto de bens inventariados como sendo do patrimônio do falecido enquanto ainda indiviso. Assim, se paga o imposto o faz em nome do espólio, e, portanto, todos os herdeiros deverão suportar o ônus na proporção de seu quinhão hereditário. Mas o inventariante não tem, sem concordância dos demais herdeiros, liberdade para declarar valor acima daquele registrado na declaração do falecido. Isto porque, segundo a lei civil, com a morte abre-se a sucessão e os bens do falecido se transmitem automaticamente para o patrimônio dos herdeiros, sem mutação do valor pelo qual já se encontrava registrado na declaração do *de cujus* ou falecido, salvo declarações de última vontade antes do falecimento como, por exemplo, o testamento e a doação como adiantamento da legítima aos herdeiros.

É certo, todavia, que antes da partilha se procede à avaliação dos bens para efeito do pagamento do imposto estadual. O valor apurado, se aceito pela Fazenda Pública Estadual, é tido como custo de aquisição para os herdeiros para efeito de apuração de futuro ganho de capital sujeito ao imposto de renda. E na doação o custo de aquisição é o valor atribuído pelo doador para efeito de pagamento do imposto estadual sobre a transmissão. Em ambos os casos, se o valor atribuído aos bens no inventário, na doação e na separação conjugal, coincidir com o de mercado, a norma agora editada representará aguda modificação da Lei 7.713 de 1988 que aceitava tais valores como custo para herdeiros ou donatários.

No que respeita ao doador, não poderia a norma atribuir a ele o ônus do imposto porque não é ele o beneficiário da mais valia incorporada ao patrimônio do donatário pelo efeito da doação. Pelo contrário, o seu patrimônio decresceu. A menos que se entenda que a norma pretendeu erigir o doador como responsável em nome do donatário pelo imposto devido. De qualquer forma é uma distorção no sistema de arrecadação de imposto sobre ganhos de capital, onde a regra geral sempre foi atribuir ao beneficiário do ganho a obrigação de pagar o imposto.

Em termos de aumento da arrecadação de impostos a norma deve ter efeitos pífios. A não ser que se pretendeu com ela reforçar a legislação tributária sobre ganhos de capital para combater certos atos jurídicos nulos por simulação que às vezes são rotulados de planejamento tributário sagaz ou inteligente. Planejamento tributário nada tem a ver com atos nulos ou anuláveis. O ato jurídico que não se sustenta perante a lei é sonegação grosseira e precisa ser combatido com os instrumentos legais existentes e não editando normas e mais normas.

Certamente o debate que se travará entre juristas especializados em direito tributário será salutar para esclarecer outros pontos polêmicos que a norma possa suscitar. De minha parte, nesta breve nota, são estes os pontos que achei por bem destacar.

Date Created

08/12/1997