

REPATRIAÇÃO DE BENS E A INCIDÊNCIA DO ITCMD

José Henrique Longo¹

Sumário: 1. Introdução – 2. Impossibilidade de exigência do ITCMD: 2.1 Sigilo; 2.2 Decadência; 2.3 Ganho de capital; 2.4 Artigo 142 do Código Tributário Nacional; 2.5 Artigo 102 do Código Tributário Nacional; 2.6 Artigo 155, parágrafo 1º, III da Constituição Federal – 3. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Em diversas notícias que circularam nos jornais no mês de outubro deste ano, voltou à tona a discussão acerca da incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD) previsto no artigo 155, I, da Constituição Federal.

O pano de fundo era o início do julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário 851108, relator Ministro Dias Toffoli. A disputa entre contribuinte e o Estado de São Paulo envolve a argumentação da inconstitucionalidade da exigência do ITCMD na transmissão de bens e direitos de doadores residentes no exterior para donatários residentes no Brasil e sobre sucessão de bens no exterior para herdeiros com residência no Brasil, pela ausência de lei

1. Mestre PUC/SP, Advogado e Professor IBET.

complementar nos termos do parágrafo primeiro do artigo 155 da Carta Magna, *verbis*:

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

III - terá competência para sua instituição regulada por *lei complementar*:

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

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

Até hoje o Congresso Nacional não editou lei complementar prevista na Constituição Federal de 1988 para que Estados possam exigir ITCMD nessas hipóteses.

Apesar de o valor do tributo relacionado ao contribuinte envolvido no mencionado Recurso Extraordinário ser de pouca expressão, a discussão ganhou foro de alta relevância em razão de ter sido atribuído ao julgamento o caráter de repercussão geral, e, portanto, com seus efeitos aplicáveis a todas as demais disputas com idêntico tema.

Os contribuintes sustentam que a previsão constitucional deve ser obedecida, não somente porque o disposto no parágrafo 3º do artigo 24 Carta Magna é inaplicável ao caso², mas também para evitar conflito de competência entre os Estados. A lei de São Paulo, por exemplo, prevê incidência do ITCMD nas hipóteses em que se verificar no seu território a liquidação da operação ou de nele ter residência o donatário ou o herdeiro, enquanto na maioria dos Estados a obrigação de pagamento se estabelece apenas pela residência.

É de se notar que o embate do RE 851108 não envolve nenhuma questão voltada à regularização de capital no exterior³, nos termos da Lei 13.254 de 13 de janeiro de 2016. Entretanto, algumas das notícias veiculadas na grande imprensa deram

2. §3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

3. Também conhecida como “repatriação”

conta de casos em que a pretensão do contribuinte de afastar a exigência do ITCMD envolveram regularização de capital no exterior pelo Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) introduzido pela Lei 13.254/16⁴.

O RERCT correspondeu à anistia de penalidade de ilícitos relativos a ativos no exterior não declarados, mediante declaração e pagamento de tributo acrescido de multa. Para o fim de operacionalizar a opção e o fornecimento de informações, o contribuinte optante devia apresentar a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT) e retificar as Declarações de Ajuste Anual e as Declarações de Capital Brasileiro no Exterior dos anos 2014 e 2015⁵.

A Instrução Normativa 1.627, de 11 de março de 2016, que trouxe orientações e detalhamento sobre o preenchimento da DERCAT previu em seu artigo 7º, inciso II que deveria constar, entre outras informações, a origem do ativo objeto da regularização. E o formulário eletrônico oferecia dentre as alternativas⁶ de origem o recebimento de doação e de herança.

Diante da possibilidade de contribuinte residente em seus territórios informarem que o bem ou direito até então sonogado ingressou em seu patrimônio em decorrência de herança ou sucessão, em 2017 alguns Estados se movimentaram no sentido de promover cobrança do ITCMD sobre os ativos regularizados.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro comunicou à época que “[estava] adotando providências para agir sobre algumas situações surgidas em função da repatriação de recursos como possíveis cobranças do ITD sobre os

4. Por exemplo em O Globo “Repatriação de imóveis e dinheiro de brasileiros no exterior abre disputa bilionária na Justiça” (<https://oglobo.globo.com/economia/repatriacao-de-imoveis-dinheiro-de-brasileiros-no-externo-abre-disputa-bilionaria-na-justica-24703182>).

5. Para os titulares de ativo no exterior com valor total superior a US\$ 100 milhões, a obrigação de retificar era para todas as declarações trimestrais.

6. Atividade industrial e comercial, prestação de serviços, alienação de ativos, doação, herança, rendimentos financeiros, prêmios, sorteios, competição e outros.

valores repatriados”⁷ e na Assembleia Legislativa tramitava o Projeto de Lei 2.173/2016 que instituiria uma nova obrigação acessória para o contribuinte que aderisse ao RERCT com o propósito de formalizar perante o Estado do Rio de Janeiro o evento sujeito à incidência do ITCMD.

Em São Paulo, o Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo emitiu o Comunicado CAT 09, de 19 de abril de 2017, com os seguintes considerandos:

CONSIDERANDO a edição da Lei Federal 13.254/2016, que instituiu o *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT)* de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País; e

CONSIDERANDO que após a edição da referida lei *surgiram dúvidas, por parte de contribuintes, relativamente à forma de declaração e recolhimento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)*, em situações que estejam no campo de incidência do referido imposto,

E diante da suposta dúvida dos contribuintes, orientou quais os procedimentos a serem seguidos pelo contribuinte para o preenchimento de obrigação acessória nas situações em que as doações ou transmissões *causa mortis* constituam fato gerador do ITCMD devido ao Estado de São Paulo.

Para não deixar dúvida de que o ITCMD estava relacionado ao RERCT, foi publicada a seguinte notícia no dia 20 de abril de 2017 no site da Secretaria da Fazenda⁸ em que se divulgou a causa do Comunicado CAT 09/2017:

A Secretaria da Fazenda irá orientar os contribuintes paulistas sobre como realizar a declaração de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de recursos *oriundos de doações*

7. <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2017/04/26/rio-quer-cobrar-imposto-sobre-heranca-que-voltar-pela-repatriacao.ghtml>

8. <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Fazenda-orienta-contribuintes-como-declarar-ITCMD-de-doa%C3%A7%C3%B5es-e-transmiss%C3%B5es-efetuadas-no-exterior.aspx>

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

e transmissões efetuadas no exterior. As instruções fazem parte do Comunicado CAT nº 9/2017, publicado no Diário Oficial do Estado desta quinta-feira, 20/4. A medida é uma ação complementar do Estado de São Paulo ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), instituído pela Lei Federal nº 13.254/201 (Lei da Repatriação).

Assim, na denominada ação complementar ao RERCT, o Estado de São Paulo se adiantou a orientar o contribuinte que viesse informar na DERCAT que o patrimônio regularizado tinha origem em doação ou herança.

A referida notificação trouxe a interpretação do coordenador adjunto da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda de São Paulo:

Se alguém levou recursos para o exterior e em algum momento trouxe de volta ao Brasil ainda em seu nome, não há o fato gerador para incidência de ITCMD. Mas se esses recursos, ao voltarem ao país, já são de outra pessoa, houve um processo de doação e nesse caso há incidência do imposto.

Agora, ressurge o debate sobre a possibilidade de o Estado exigir o imposto previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal sobre patrimônio declarado por um indivíduo na sua DERCAT.

2. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO ITCMD

Adianto-me em dizer que não é juridicamente possível o Estado exigir o ITCMD sobre o valor objeto de regularização pelo RERCT pelas razões que vão adiante.

2.1 Sigilo

O primeiro fundamento que inviabiliza a pretensão da Fazenda Estadual é a ausência de informação. Com efeito, considerando que a DERCAT é permeada com a obrigação de sigilo, apenas na situação em que o próprio contribuinte

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

forneça a informação é que o ente tributante passa a ter elemento para argumentar que a origem de um determinado ativo no exterior é doação, herança ou legado.

O sigilo das informações prestadas está garantido pelo parágrafo primeiro do artigo 7º da Lei 13.254 que é expresso em equiparar a divulgação das informações da DERCAT à quebra do sigilo fiscal:

§ 1º - A divulgação ou a publicidade das informações presentes no RERCT implicarão efeito equivalente à quebra do sigilo fiscal, sujeitando o responsável às penas previstas na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e no art. 325 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal) , e, no caso de funcionário público, à pena de demissão.

E o parágrafo segundo não deixou margem a dúvidas de que a vedação ao compartilhamento se estende aos Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive para constituição de crédito tributário:

§ 2º Sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 4º, é vedada à RFB, ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos públicos intervenientes do RERCT a *divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.*

A imposição à Receita Federal, Conselho Monetário Nacional e ao Banco Central para que se observasse o sigilo das informações da DERCAT foi uma das molas propulsoras para o volume da adesão dos contribuintes ao programa, pois não seriam importunados por outras autoridades além das federais a quem estavam prestando informações para obterem anistia.

Há pouco o STF voltou a analisar o tema de sigilo por ocasião do julgamento do RE 1116949⁹, em que a maioria decidiu

9. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020, relator do acórdão Min. Edson Fachin.

que “sem autorização judicial ou fora das hipóteses legais, é ilícita a prova obtida mediante abertura de carta, telegrama, pacote ou meio análogo”. O tema é relevantíssimo e ao julgamento foi atribuída a repercussão geral.

A Corte entendeu que para se adotar algum elemento como prova lícita deve haver permissão de acesso por previsão legal ou então mediante autorização judicial em resposta a pedido do interessado, em respeito ao inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal. Ou seja, não havendo nenhuma das duas únicas alternativas para que a Fazenda Estadual tenha acesso às informações contidas na DERCAT, além da dificuldade de se obter tais informações, a eventual prova recebida de terceiros será considerada ilícita na esteira do entendimento do STF. Para o Ministro Edson Fachin, a restrição do direito ao sigilo deve estar suportada a um fim legítimo e ainda ser justificada em uma sociedade democrática.

No caso em análise, a previsão legal do sigilo está permeada ainda pela segurança jurídica que se concedeu aos contribuintes que aderiram ao RERCT. Por isso, para se afastar a imposição de sigilo deveria estar presente situação extraordinária para que um juiz afastasse o direito previsto em norma jurídica e ainda a segurança jurídica que o sistema normativo deve proporcionar.

E deve ser visto como remoto o cumprimento de obrigação acessória em atenção à pretensão dos Estados – ao menos do Rio de Janeiro e São Paulo – de que os contribuintes abrissem espontaneamente informações que eram e são até hoje sigilosas por força de lei.

2.2 Decadência

O artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional (CTN) determina objetivamente que a decadência extingue o crédito tributário. Ou como prefere Paulo de Barros Carvalho, decadência faz desaparecer o direito subjetivo de constituir o crédito

tributário pelo lançamento¹⁰. Mas ele mesmo adverte que o CTN também fixa termos iniciais do prazo de cinco anos, posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário, como é o caso do inciso II do artigo 173 do CTN em que a Fazenda Pública passa a ter o direito de constituir o crédito tributário em cinco anos contados da data da decisão definitiva que houver anulado por vício formal um lançamento anteriormente efetuado.

O inciso II do artigo 173 do CTN fixa como início do prazo quinquenal o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*. A interpretação desse comando há de identificar o início da contagem do prazo *in casu*, se do fato gerador, se da data-base do RERCT, se da entrega da DERCAT ou ainda se do primeiro dia do exercício seguinte a qualquer um dos eventos citados.

Há quem afirme que a ausência de declaração do fato impede o início da contagem do prazo decadencial¹¹. Ana Cláudia Akie Utumi, ao discorrer sobre a questão da ausência de declaração dos bens no exterior para efeito do imposto de renda da pessoa física, diz que “as pessoas que mantêm bens e direitos não declarados, na prática, não se beneficiam da decadência tributária, na medida em que, a cada entrega da DIRPF incompleta, inicia-se nova contagem dessa decadência”¹². A situação do ITCMD é semelhante à do imposto de renda, tendo em vista que praticamente todas, se não todas, as legislações estaduais exigem do contribuinte declaração ou algum tipo de iniciativa para informar a ocorrência do fato previsto na norma como hipótese para incidência do tributo.

10. CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva 1985, p. 285.

11. Ana Cláudia Akie Utumi observou “Quanto à questão da decadência, em se tratando de falta de declaração de determinados bens – ... – há a discussão se há ou não decadência em matéria tributária.” - “A Adesão ao RERCT e os prazos de Decadência”, in *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): Aspectos Práticos*, Editora Noeses, 2016, p. 48.

12. UTUMI, Ana Cláudia Akie, *A Adesão ao RERCT e os prazos de Decadência*, in *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): Aspectos Práticos*, Editora Noeses, 2016, p. 49.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) submeteu o Recurso Especial 973733 à sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo) a respeito do duelo entre o artigo 150 parágrafo 4º e o artigo 173, inciso I, ambos do CTN, e decidiu que a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, está restrita aos casos de (i) tributo sujeito ao lançamento por homologação; (ii) quando tenha havido antecipação de seu pagamento; e (iii) desde que não esteja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Assim, caso não atendidos todos os quesitos, prevalece o artigo 173.¹³

O STJ ao decidir a respeito da impossibilidade de aplicação duplicada do prazo decadencial, com suporte na doutrina de Alberto Xavier, Luciano Amaro e Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁴, afirmou que o início da contagem ocorre no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible¹⁵:

O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.

Esse entendimento do STJ oferece a solução à questão de quando teria início o prazo quinquenal para exigência de ITCMD sobre bens e direitos no exterior objeto do RERCT,

13. Grupo de Pesquisa sobre Jurisprudência do TIT do NEF/FGV Direito SP, Observatório do TIT: Decadência (https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-decadencia-08052018#_ftn1)

14. XAVIER, Alberto, *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 91/104; AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, p. 396/400; e DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, p. 183/199.

15. REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009.

pois é possível ser aplicado objetivamente na situação em que o Estado ou o Distrito Federal venha a se deparar com um fato sujeito à tributação do ITCMD que não tenha sido declarado pelo contribuinte nos termos da lei. Esse acórdão fixa como início da contagem da decadência o primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu a doação ou a sucessão, sem qualquer alusão ao inadimplemento do contribuinte relativamente à entrega da declaração prevista em lei ou regulamento.

Não obstante essa decisão de recurso repetitivo, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais insiste em julgar que o prazo de decadência relativamente à hipótese de sucessão deve ter início quando a Fazenda Pública toma conhecimento do fato, independentemente do prazo decorrido¹⁶. Em razão disso, o tema voltou ao STJ e a sua Primeira Seção submeteu ao rito de recurso repetitivo os Resp 1.841.798 e 1.841.771 para o fim de definir o início da contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN para a constituição do ITCMD referente à doação não oportunamente declarada pelo contribuinte ao Fisco estadual¹⁷.

Considerando que o STJ tenha posição coerente com o decidido anteriormente no Resp 973733, o reafirmará o seu entendimento de que *o prazo de decadência se inicia no “primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible”*.

Assim, como na DERCAT se declarou situação de fato existente em 31/12/2014, a situação mais favorável para a

16. ITCD - DECADÊNCIA - MOMENTO DA APURAÇÃO - PROCESSO DE INVENTÁRIO - HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. A apuração do Imposto de transmissão causa mortis somente pode ser realizada com o trâmite do inventário, quando serão determinados e avaliados os bens que realmente pertencem ao espólio, identificados os herdeiros ou legatários que serão sujeitos passivos do imposto, enfim, colacionados os dados necessários para o lançamento a ser realizado pelo Fisco. Assim, o prazo de decadência do direito de constituir o ITCD não é contado da morte dos autores da herança, mas do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se verifica os elementos necessários ao lançamento. (Relator Desembargador Edilson Fernandes, Processo nº 1.0479.07.131045-8/001(1), data da publicação 10/02/2009).

17. Relator Ministro Benedito Gonçalves (<https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Repetitivo-vai-definir-inicio-da-decadencia-para-constituicao-do-ITCMD-sobre-doacao-nao-declarada.aspx>)

Fazenda Pública é que a doação ou herança teria ocorrido naquele mesmo dia. Desse modo, considerando essa situação favorável para a Fazenda¹⁸, o prazo para lançamento teria se iniciado em 1/1/2015 e a decadência teria ocorrido em cinco anos contados desta data. Ou seja, hoje a Fazenda Estadual está impedida de promover lançamento de ITCMD sobre ativos regularizados pelo RERCT em razão da decadência, do perecimento do direito de se efetuar o lançamento de ofício.

2.3 Ganho de Capital

Para fim de anistiar de infrações administrativas e ilícitos penais, a Lei 13.254/16 estabeleceu o tratamento tributário imputado ao patrimônio objeto da regularização, qual seja os ativos corresponderiam a acréscimo patrimonial sujeito ao imposto de renda a título de ganho de capital:

Art. 6º Para fins do disposto nesta Lei, o montante dos ativos objeto de regularização *será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014*, ainda que nessa data não exista saldo ou título de propriedade, na forma do inciso II do caput e do § 1º do art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), sujeitando-se a pessoa, física ou jurídica, ao pagamento do imposto de renda sobre ele, a título de *ganho de capital*, à alíquota de 15% (quinze por cento), vigente em 31 de dezembro de 2014.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹ indica que os regimes especiais representam formas para otimização dos fins das normas tributárias para melhor adequação do direito à complexidade da vida social, outorgando maior rendimento ao corpo de preceitos que regem a atividade de gestão tributária. A presunção contida na Lei 13.254/16 é a de regime consensual pois depende de informações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte.

18. Diz-se mais favorável porque o fato ocorreu em algum momento anterior à data-base do RERCT, e quanto antes tiver acontecido o fato de doação ou sucessão, mais tempo terá transcorrido entre o fato gerador e o lançamento de ofício.

19. Opinião Legal acerca do RERCT, emitida em 20 de outubro de 2016.

Para o mestre, o legislador lançou mão de presunção consensual para estabelecer o regime especial voltado à regularização de débitos tributários (além dos aspectos de caráter cambial, administrativo e penal), mais especificamente como espécie de tributação sobre a renda, relacionando a materialidade com a previsão do artigo 43, inciso II e parágrafo 1º, do CTN. Em suma afirma que:

Em resumo, a relação presuntiva de que tratamos pode assim ser enunciada: “Dado o fato de possuir ativos no exterior, em 31 de dezembro de 2014 (fato presuntivo, que há de ser devidamente comprovado), *então* tem-se configurado ganho de capital (fato presumido).”

Consolidado o fato presumido do ganho de capital (auferido em 31.12.2014, nos exatos termos da presunção legal instituída pela Lei n. 13.254/16), *sobre ele incide o Imposto sobre a Renda* (à alíquota de 15%).

Luís Eduardo Schoueri²⁰ entende que o legislador empregou ficção jurídica para considerar os ativos objeto de regularização como se ganhos de capital fossem. Explica o professor que a ficção não está ligada à ideia de mentira, mas a um meio de técnica jurídica pelo qual os fins almejados são alcançados através da equiparação de desiguais, ou da desequiparação de iguais. E cita Gilberto de Ulhôa Canto²¹ para afirmar que a constitucionalidade da ficção estará assegurada quando a descrição da hipótese ficta se conformar – ela mesma – com o desenho constitucional do campo da competência tributária e com a definição do fato gerador na lei complementar.

Alfredo Augusto Becker²² ao tratar de distinção entre presunção e ficção – essa distinção não é o tema aqui tratado

20. SCHOUERI, Luís Eduardo, *Imposto de Renda sobre Variação Cambial de Recursos Repatriados no Âmbito do RERCT*, RDT Atual 39-2018 (<https://ibdt.org.br/RDTA/39/imposto-de-renda-sobre-variacao-cambial-de-recursos-repatriados-no-ambito-do-rerct/>)

21. CANTO, Gilberto de Ulhôa, *Presunções no direito tributário*, Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1984 (Caderno de Pesquisas Tributárias 9), p. 7.

22. BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Editora Noeses, 4ª edição, 2007, p. 554.

– sustenta que a diferença existe apenas no plano pré-jurídico, servindo apenas de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica, e que, uma vez criada a regra jurídica, não há mais diferença pois, assim como a presunção, a ficção, ao penetrar no mundo jurídico, entra como verdade, uma realidade jurídica.

E tendo o legislador atribuído a proveniência do patrimônio objeto da regularização como um rendimento decorrente de realização de algum outro ativo, que é condição para o surgimento de ganho de capital, não há relevância para o Direito a verdadeira origem daquele patrimônio, a não ser para identificar se é lícita ou não tendo em vista que a lei excluiu da benesse da anistia outros ilícitos que não os elencados no parágrafo primeiro do artigo 5º. A restrição da anistia a ativos de origem lícita está desde o artigo 1º onde se estabelece que o RERCT é um programa de declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita.

Com o uso da ficção – ou presunção consensual – passaram a ser tributados pelo imposto de renda inclusive os acréscimos patrimoniais que, em razão de sua verdadeira origem, estariam fora do campo de incidência, como é o caso de doação e herança. Mas isso deixa de ter importância porque o legislador tomou emprestado os efeitos tributários do ganho de capital para atribuir ao patrimônio objeto da regularização.

Uma vez estabelecida a ficção, não há que se buscar os efeitos que seriam atribuídos pela norma jurídica geral ao evento escolhido pela ficção. Pontes de Miranda defendia que “[a] presunção *juris et de jure* é inatacável; nenhuma prova em contrário é admitida, inclusive a notoriedade do fato; o Legislador a concebeu assim; a presunção *juris et de jure*, ao ser legislativamente elaborada, exauriu todo o elemento probatório.”²³

Ou seja, é irrelevante se a origem do patrimônio submetido à regularização pelo RERCT é outra que não a de ganho de capital.

23. PONTES DE MIRANDA, in *Tratado de Direito Privado*, Parte Geral, atualizada por Vilson Rodrigues Alves, Bookseller Editora e Distribuidora, Campinas, 2001, Tomo III, p. 496.

No preenchimento da DERCAT, o contribuinte deveria incluir no campo “origem” como, de fato, aquele bem ou direito ingressou no seu patrimônio, com o único propósito de declarar a origem lícita cujo conceito está previsto no inciso II do art. 2º da lei²⁴. Dentre as alternativas oferecidas pelo programa havia doação e herança.

Enfim, o fato jurídico estabelecido pela Lei 13.254/16 é a existência de um ganho de capital sujeito à tributação pelo imposto de renda, inexistindo *in casu* na linguagem do direito positivo o evento de doação ou herança. Por isso, em razão da falta do antecedente (fato jurídico de doação ou herança) não há o conseqüente da obrigação tributária do ITCMD.

2.4 Artigo 142 do Código Tributário Nacional

A não ser que algum contribuinte desavisado adote as orientações do Comunicado CAT 09 acima mencionado ou preste voluntariamente essas informações, a autoridade tributária que pretender promover lançamento de ITCMD sobre patrimônio que foi objeto de regularização pelo RERCT deverá se guiar pelo comando do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O comando impõe dificuldades ao agente fiscal por diversas razões.

A primeira delas é verificar a ocorrência do fato gerador, que corresponde ao acontecimento no mundo físico do que está previsto como hipótese na norma jurídica para incidência

24. II - recursos ou patrimônio de origem lícita: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º.

do tributo. Assim, deve-se identificar – e comprovar – que a doação ou sucessão ocorreu, indicando data, as partes envolvidas, o bem ou direito doado e o valor da doação.

Como dissemos acima, a DERCAT é protegida por sigilo, e as autoridades federais com acesso a tal documento estão proibidas por lei de compartilhar com outras autoridades dos Estados, Distrito Federal e Municípios sujeitando o responsável às penas previstas na Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, e no artigo 325 do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), e, no caso de funcionário público, à pena de demissão²⁵. Por isso, o agente fiscal do Estado não teria à sua disposição as informações que poderiam lhe dar parâmetros para o lançamento, tais como valor e modo de aquisição (doação ou herança).

E, mesmo que o Estado tenha acesso a algumas informações da Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, em razão do convênio com a Receita Federal do Brasil, o contribuinte que aderiu ao RERCT não teve obrigação de, nessa obrigação acessória, informar qual origem lícita do bem regularizado. Os campos obrigatórios de preenchimento foram a ficha de Bens e Direitos para incluir o ativo regularizado e a ficha de Rendimento com Tributação Exclusiva para incluir o ganho de capital. Note que na obrigação acessória, por força da ficção de que ocorreu ganho de capital em 31/12/2014, o contribuinte teve de informar o acréscimo patrimonial como rendimento tributável pelo imposto de renda a título de ganho de capital, independentemente da verdadeira origem.

Outro impedimento para o lançamento de ofício é a impossibilidade, pela informação contida na DERCAT, de se identificar quando teria ocorrido a doação ou herança pois essa informação não foi solicitada no seu preenchimento. No lançamento a indicação da data do acontecimento do evento descrito no antecedente da norma (hipótese de incidência) é condição inafastável, sob pena de apontar para suposição distante da realidade.

25. Parágrafo 1º do artigo 7º da Lei 13.254/16.

Por fim, admitindo que o agente fiscal do Estado tenha acesso à DERCAT, há ainda a dificuldade de se estabelecer a correta base de cálculo. Com efeito, a informação prestada pelo contribuinte relata a situação do ativo em 31/12/2014 e não do momento em que houve o efetivo acréscimo patrimonial que se mantinha não declarado até então. Por outras palavras, o contribuinte recebeu por doação ou herança um determinado patrimônio no passado e, por conta da gestão do ativo ou mesmo da sua valorização natural, o valor desse patrimônio se alterou ao longo do tempo. Evidentemente, passados meses ou anos desde o fato da doação ou herança, não há como reconhecer que o valor original do patrimônio se manteve inalterado até 31/12/2014. Assim, não se atenderia ao disposto no artigo 142 do CTN nesse aspecto também em razão da impossibilidade de determinar a matéria tributável.

2.5 Artigo 102 do Código Tributário Nacional

O Estado ou Distrito Federal que pretender exigir imposto sobre evento ocorrido fora de seus respectivos territórios deve obediência ao contido no artigo 102 do CTN:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

O dispositivo acima trata tanto de eventos ocorridos no País, mas fora do território dos Estados, Distrito Federal e Municípios, como também fora do País. Em ambas as situações, determina que a legislação tributária fora do território pode vigorar desde que estejam reconhecidas por convênios ou norma geral expedida pela União Federal.

Dessa forma, considerando que a doação por residente no exterior e a sucessão de patrimônio no exterior não ocorrem no território dos Estados e Distrito Federal, enquanto não houver norma veiculada por lei federal autorizando a

pretensão estadual de exigir ITCMD relativamente à doação ou sucessão no exterior, a lei do Estado nesse sentido deve ser considerada em contradição com esse dispositivo do CTN.

2.6 Artigo 155, parágrafo 1º, III da Constituição Federal

No julgamento do Recurso Extraordinário 851108 acima mencionado, que se iniciou em 23 de outubro deste ano, foi manifestado o voto do relator, Ministro Dias Toffoli, que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin e após, suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Alexandre de Moraes.

O voto condutor até o momento contém os seguintes argumentos para fundamentar sua decisão de que “[é] vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”:

(i) a norma do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal deve ser encarada como uma lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, encontrando seus limites nos princípios constitucionais, dentre eles os da autonomia das pessoas políticas e do próprio pacto federativo. A validade e a necessidade das normas gerais em matéria de legislação tributária têm sido reiteradamente reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal. Citou como exemplo o RE 433.352, relator Ministro Joaquim Barbosa:

A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federativos.’²⁶

(ii) Na forma do inciso III, a, do artigo 146 da Carta Magna, os Estados e o Distrito Federal têm autorização para fazer uso

26. Segunda Turma, DJe de 28/5/2010.

da competência prevista no artigo 24, parágrafo 3º, da Constituição²⁷, legislando de forma plena normas de caráter geral quanto normas específicas. Todavia, deve ser observado que a norma só é aplicável quando a norma geral estadual tiver alcance local, em razão da limitação imposta ao final do dispositivo “para atender a suas peculiaridades”. O relator citou o julgamento do RE 136.215 pelo qual o Ministro Octavio Gallotti sustentou que o dispositivo não poderia significar a desnecessidade de lei complementar para solução de conflitos de competência, e que a aplicação está restrita às situações de alcance local. A Corte explorou a distinção entre as diversas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados, merecendo o seguinte destaque:

a diversidade de critérios legislativos estaduais sobre o domicílio de pessoas físicas e jurídicas (contribuintes e fontes de retenção), especialmente quando possuem mais de um estabelecimento, é campo fértil de inaceitável bitributação.

(iii) Especificamente no tocante ao ITCMD, não prescinde de lei complementar tendo em vista que esse imposto pode constituir campo fértil ao surgimento de conflito horizontal de competência. O texto constitucional fornece certas regras para a definição da competência de acordo com a natureza dos bens e direitos (móveis e imóveis). O CTN preenche apenas parcialmente a inexistência de lei complementar de normas gerais de ITCMD, tendo em vista a mudança de arranjo, pela Constituição de 1988, dos campos impositivos dos impostos sobre transmissão de bens imóveis e móveis, notadamente com a inclusão da doação.

(iv) O mecanismo para evitar potencial conflito de competência está no texto constitucional, ao exigir a edição de lei complementar, nos termos do inciso III do parágrafo 1º do artigo

27. Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

155. Nessa situação a lei complementar deve desempenhar a função atribuída pelo artigo 146 da Constituição Federal que, citando Roque Antonio Carrazza, vai “disciplinar o assunto, dando critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa compete o imposto em tela”. E isso se aplica aos temas da tributação dos não residentes em relação aos bens e direitos localizados no território brasileiro, e da regra de tributar a totalidade das transmissões efetuadas por transmitentes nele domiciliados, incluindo as de bens localizados no exterior.

(v) Apesar de a Constituição Federal ter atribuído aos Estados a competência para instituição do ITCMD, a mesma Carta limita tal competência ao estabelecer que cabe à lei complementar – e não às leis estaduais – regular tal competência para os casos de doação por residente no exterior ou de sucessão de bem ou direito no exterior.

(vi) Resta aos Estados buscar edição do diploma legislativo adequado para solucionar a questão sem promover desequilíbrio ao sistema tributário nacional.

A proposta de modulação dos efeitos

O voto do Ministro relator é muito bem fundamentado por suas razões e por doutrina de escol. Porém, a proposta de modulação de efeitos contida no próprio voto é merecedora de crítica. A proposta da modulação é que a decisão “*produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão*”.

Na prática, apesar de a referida decisão reconhecer a inconstitucionalidade da Lei paulista que exige o ITCMD sobre bens objeto de inventário no exterior, garante aos Estados e Distrito Federal o recebimento de todo ITCMD discutido, administrativa e judicialmente desde 1988 até a data que for publicado acórdão do RE 851.108. Em outras palavras, o contribuinte ganhou, mas não levou!

A justificativa para tal proposta de modulação seria o suposto impacto desastroso no caixa dos Estados e Distrito

Federal. Entretanto, a restrição aos efeitos, sob tal justificativa, ainda que fosse verossímil, não encontra guarida na Magna Carta nem na Lei 9.868/1999 que restringe o uso quando houver motivação de proteção da segurança jurídica ou ocorrência de excepcional interesse social.

Quer nos parecer que no caso analisado a situação financeira dos Estados e Distrito Federal está falando mais alto que a Constituição Federal cuja defesa cabe ao próprio STF. De fato, o fundamento para adotar argumento de “negativo impacto orçamentário” é uma nota anexada aos memoriais apresentados pelo Procurador do Estado de São Paulo na qual se aponta o valor de R\$ 5,4 bilhões de créditos discutidos judicialmente, que não estão sequer nos cofres públicos; esse valor na verdade é a expectativa do Estado de São Paulo de arrecadar aos cofres públicos com base em lei inconstitucional. Ou seja, o Estado sequer sofreria desembolso em favor do contribuinte do tributo pago indevidamente, mas um não recebimento.

A limitação proposta neutraliza a fruição do efeito natural da declaração de inconstitucionalidade da norma, afrontando a segurança jurídica e a certeza do Direito, haja vista que chancela, como integrante do sistema jurídico nacional pelo prazo de 20 anos²⁸, uma norma declarada inconstitucional. Em São Paulo, são muitos anos de discussão e a jurisprudência está pacífica do Tribunal de Justiça desde 2011 (Arguição de Inconstitucionalidade 0004604-24.2011.8.26.0000).

Além disso, o voto sequer justificou o *excepcional interesse social*, condição para restringir os efeitos da declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado.

Em situações parecidas na seara tributária, nunca foi praticado pelo STF esse tipo de modulação. No RE 357.950, a União Federal sustentou que a decisão em favor do contribuinte representaria grande desembolso dos cofres públicos,

28. O RE 851108 cuida da Lei 10.705/00 de São Paulo, sendo que outros Estados instituíram o ITCMD logo após a Constituição Federal de 1988.

o STF foi rigoroso como se nota das palavras do Ministro Ayres Britto: “*Uma lei ordinária que ofenda a Constituição não é perdoada jamais por essa Constituição e não pode ser perdoada por uma emenda*” e também do Ministro Marco Aurélio “[o]u bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia”. Nesse caso, como em tantos outros, não houve modulação que anulasse totalmente os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Se a orientação do voto do relator do RE 851.108 não for alterada ou se os demais Ministros não se derem conta dos efeitos práticos do voto do relator que acena a inconstitucionalidade da exigência do ITCMD, ocorrerá a convalidação da cobrança proporcionando o enriquecimento dos Estados com base em norma inconstitucional.

E, o pior de tudo, o voto deixará ainda uma herança perigosa: a sensação de que o Estado não deve obediência rigorosa à Constituição Federal na edição de lei tributária pois, ainda que seja considerada inconstitucional, a modulação dos efeitos – nos mesmos termos que ora o relator propõe – pode garantir a arrecadação obtida até a usualmente demorada decisão da Corte Suprema.

Na situação objeto deste estudo, a modulação abriria portas aos Estados e Distrito Federal que pretenderem exigir o ITCMD sobre as doações e heranças objeto do RERCT. Todavia, todos os demais argumentos expostos acima seriam motivo suficiente para impedir qualquer avanço nesse sentido.

3. CONCLUSÃO

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) introduzido pela Lei 13.254/16 instituiu uma ficção atribuindo ao patrimônio objeto da regularização existente em 31/12/2014 os efeitos de ganho de capital, submetendo-o à

tributação pelo imposto de renda com a alíquota vigente à época de 15%, além de multa fixada especificamente na referida lei.

Na Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT), formalidade para o contribuinte aderir ao RERCT, havia um campo para informar a origem do patrimônio com intuito de se declarar a sua licitude. Dentre as alternativas de origem previstas na DERCAT constavam doação e herança.

Nos casos em que o contribuinte aderente ao RERCT declarou herança ou doação como a origem lícita de seu patrimônio, não há como os Estados e Distrito Federal exigirem ITCMD sobre tal patrimônio por várias razões, a saber:

- (i) Apenas na DERCAT havia campo de informação sobre a origem do patrimônio, e a Lei 13.254/16 estabeleceu sigilo de todas as informações contidas na DERCAT, com expressa menção de proibição de compartilhamento com Estados e Distrito Federal;
- (ii) O STJ assentou entendimento no sentido de que o início do prazo da decadência deve se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, que no caso da DERCAT foi pelo menos em 1/1/2015, de modo que hoje a Fazenda Pública está impedida de promover o lançamento em razão do pericínio do direito de efetuar lançamento de ofício;
- (iii) A Lei 13.254/16 introduziu a ficção que deve ser reconhecida como evento a ser submetido à tributação correspondente. O patrimônio objeto de regularização foi qualificado como ganho de capital em 31/12/2014 sujeito ao imposto de renda;
- (iv) Para que o Estado ou Distrito Federal promovam exigência de ITCMD sobre tal patrimônio, devem obedecer rigorosamente ao que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), no sentido que deve ser verificada a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, entre outras providências; se

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

o agente fiscal do Estado tiver a informação do valor do patrimônio regularizado com origem doação ou herança, ainda assim não terá identificada a ocorrência do fato gerador por ausência do aspecto temporal (quando ocorreu a doação) e da base de cálculo (qual o valor doado, levando em conta que o ativo objeto da doação pode ter alterado de valor);

- (v) A lei estadual com previsão de exigência de ITCMD sobre transmissões fora de seu território dependem de lei federal, nos termos do artigo 102 do CTN; a Constituição Federal autoriza diretamente os Estados e Distrito Federal a exigirem em determinadas circunstâncias de transferências fora do seu território mas, por outro lado, faz expressa menção da necessidade de lei complementar;
- (vi) O parágrafo 3º, inciso I, do artigo 155 da Constituição Federal prevê expressamente que a exigência pelos Estados e Distrito Federal de doação cujo doador reside no exterior ou de sucessão no exterior depende de lei complementar; o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário 851.108, com repercussão geral, sendo que dois votos até o momento foram no sentido de declarar inconstitucional a Lei paulista que exige ITCMD sobre sucessão de bem e direito no exterior;
- (vii) No mencionado RE 851.108 foi proposta modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no sentido de atingir apenas os fatos geradores a partir da publicação do acórdão, o que corresponde dizer que a exigência relativa ao passado é permitida;
- (viii) Ainda que prevaleça a proposta de modulação de efeitos apresentada pelo Ministro relator do RE 851.108, todos os demais argumentos expostos acima são motivo suficiente para impedir qualquer avanço

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

no sentido de os Estados e Distrito Federal pretenderem exigir o ITCMD sobre as doações e heranças objeto do RERCT.

Em suma, não há base legal para Estados e Distrito Federal exigirem ITCMD sobre ativos objeto do RERCT cuja licitude se baseie em doação ou herança.