

Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

PARECER JURÍDICO

Não incidência do imposto de renda sobre pagamento indenizatório em transação.

EXPOSIÇÃO E CONSULTA

O Dr. NEY SALVATORE NOVAS, em nome dos filhos legítimos do falecido Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde, expõe o seguinte:

1. O Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde faleceu no dia 12 de março de 1986 deixando viúva meeira e sete filhos -- cinco legítimos e dois naturais, um dos quais pré-morto, que é representado por quatro netos do inventariado; e, segundo seu testamento, deixou a parte disponível para seus cinco filhos legítimos e gravou com as cláusulas de inalienabilidade, incomunicabilidade e impenhorabilidade a parte necessária de seus filhos naturais.
2. Em vida, o Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde ajustou com os filhos legítimos, sem anuência expressa dos demais, diversos negócios de compra e venda; adiantou a legítima a um dos seus filhos naturais, e doou diversos bens a vários dos seus filhos -- legítimos e naturais.
3. Os herdeiros pretendem dar prosseguimento ao inventário nos termos da Lei nº 7.019/1982 relacionando somente os bens deixados em nome do casal Abelardo Joaquim Monte Verde, para isso celebrando negócio jurídico nos termos de duas minutas de escritura pública, uma intitulada "de

ratificação, declaração e transação", e outra, que adita a primeira, de "doação com caráter e efeitos de transação".

4. Pela escritura de "ratificação, declaração e transação", todos os herdeiros -- maiores e capazes -- (a) manifestam sua concordância com todas as vendas feitas pelo Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde a seus herdeiros, e as ratificam, (b) reconhecem a legitimidade das doações feitas pelo Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde e dispensam a colação dos bens doados, e (c) renunciam a quaisquer eventuais direitos que possam ter, uns em relação aos outros e ao espólio, em decorrência daquelas vendas e doações.

Pela escritura de "doação com caráter e efeitos de transação" os filhos legítimos fazem doações a um dos filhos ilegítimos e aos descendentes do outro. As partes declaram que essas doações visam a "evitar qualquer litígio e respeitar integralmente a vontade do inventariado" e "corrigir eventuais desequilíbrios patrimoniais", estipulam que as doações terão caráter e efeitos de transação; obrigam-se a não pleitear no futuro, em juízo ou fora dele, qualquer direito com relação às vendas e doações anteriormente referidas; e esclarecem que "o cumprimento da vontade do testador não impede que os contratantes, entre si, estabeleçam compensações econômicas".

5. A consulta veio acompanhada das minutas de escritura a serem celebradas e o Dr. NEY SALVATORE NOVAS formula as seguintes questões:

1ª) Tendo em conta que a natureza jurídica do negócio a ser regulado pelas escrituras cujas minutas estão anexas à consulta, assim como os "efeitos de transação" que as partes atribuem à doação na escritura de aditamento, entende V.Sa. que os donatários poderão lançar, em suas respectivas declarações do imposto de renda, as quantias objeto do referido instrumento de aditamento como doações, sem submetê-las, portanto, à tributação?

2ª) Seria o caso de, a despeito da denominação do instrumento, tratar-se de "cessão de direitos hereditários", podendo os cedentes lançar as

importâncias recebidas na declaração do imposto de renda como "heranças", excluídas da tributação?

3ª) Se a resposta às perguntas anteriores for negativa, qual a natureza das quantias pagas a título de doação, e estarão elas sujeitas à incidência do imposto de renda?

4ª) Será suficiente, como prova de origem e natureza dos recursos, a apresentação à autoridade tributária da escritura pública de doação, ou serão necessárias, além disso, a emissão individual de cheques nominativos e a comprovação de que os doadores tinham disponibilidade suficiente para emitir esses cheques?

5ª) Considerando-se que algumas das vendas e doações feitas em vida pelo Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde tinham por objeto participações societárias em empresas do grupo sob seu controle, há a possibilidade de que o fisco venha a conceituar a transação e a doação como venda de ações ou quotas havidas por herança antes de decorridos os 5 anos contados a partir da morte de Abelardo Joaquim Monte Verde, sujeitando à incidência do imposto de renda o lucro nessa venda.

PARECER

1. A legislação do imposto sobre a renda exclui do conceito de rendimento bruto das pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País "o valor dos bens adquiridos por doação ou herança" (DL nº 5.844/43, Art. 10, § 2º, alínea b; RIR 80, Art. 22, II), mas a autoridade tributária entende que essa exclusão abrange apenas as doações puras e simples, e que a doação com caráter remuneratório é rendimento tributável (Parecer Normativo CST nº 182, de 27.07.70 e publicação da Secretaria da Receita Federal intitulada "Perguntas e Respostas", 1985, pergunta nº 106).

2. No instrumento jurídico cuja minuta acompanha a consulta, a doação é expressamente dita "com caráter e efeitos de transação"-- e não tem, por conseguinte, a natureza apenas de doação pura e simples. A resposta às questões requer, portanto, a análise da natureza do negócio jurídico a ser celebrado e da prestação a título de doação para verificar se há risco de a autoridade tributária pretender, com fundamento em algum dispositivo da

legislação tributária, conceituá-la, no todo ou em parte, como rendimento tributável.

3. A nosso ver, as estipulações das minutas de escritura que acompanham a consulta configuram, basicamente, negócio típico de transação, regulado nos artigos 1.025 e seguintes do Código Civil:

a) algumas das partes contratantes celebraram com o ascendente comum contratos de compra e venda sem o consentimento expresso dos demais descendentes exigido pelo artigo 1.132 do Código Civil, e alguns dos herdeiros contratantes têm direito e ação para anular essas vendas;

b) algumas das partes contratantes receberam doações do ascendente comum e as demais têm direito e ação para exigir que esses bens sejam trazidos a colação;

c) com o fim de prevenir o litígio que resultaria do exercício desses direitos de anular vendas e exigir a colação de bens doados, os herdeiros acordam em concessões mútuas: (i) reconhecem e declaram a legalidade de todas as vendas e doações em questão, renunciando expressamente ao direito de promover sua anulação ou exigir a colação de bens, e (ii) os filhos legítimos fazem doações aos ilegítimos, para corrigir eventuais desequilíbrios patrimoniais.

4. As concessões mútuas compreendidas na transação são legítimas, pois:

a) a venda entre ascendente e descendente sem o consentimento dos demais, mesmo para os que sustentam que se trata de ato nulo -- e não anulável, conforme outra respeitável corrente -- só pode ser anulada por iniciativa dos próprios filhos do vendedor; o consentimento dos demais descendentes pode ser dado a todo o tempo; e o direito privativo do herdeiro interessado de anular a venda é patrimonial, disponível e livremente renunciável pelo titular:

" ... não estando em jogo interesse público, é privativo dos prejudicados promover a anulação, ou deixar de fazê-lo, como lhes apraza. Por outro lado, o ato é suscetível de confirmação, bastando para seu convalidamento que os outros descendentes dêem, a posteriori, o seu recado. Por tais razões somos de parecer que a venda é meramente

anulável."(CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, "Instituições de Direito Civil ", vol. III, 7ª edição, Forense, 1984, pág. 126).

"O Art. 1.132, entretanto, ao proibir que o ascendente venda a filho, condiciona o ato ao consentimento expresso dos demais irmãos do comprador. (...) a iniciativa para invalidá-lo é personalíssima, por isso mesmo privada.

"Para inutilizar o ato descabe a faculdade de começar, quer do Ministério Público, quer de outra pessoa, que não seja o filho do ascendente-vendedor".

"Somente a quem a lei atribui a faculdade de anuir, empresta, outrossim, o direito à ação. Impera a matéria e governa o assunto, estreito círculo de intimidade puramente familiar entre pais e filhos ou entre os próprios coirmãos." (ADAHYL LOURENÇO DIAS, Venda a Descendentes, 3ª edição, Forense 1985, pág. 316).

b) o direito de exigir a colação de bens doados pelo inventário é patrimonial e renunciável; CARLOS MAXIMILIANO, em "Direitos das Sucessões" (2ª edição. Freitas Bastos, 1946), afirma expressamente que, em matéria de colação, assiste aos co-herdeiros, se todos são juridicamente capazes,

"a faculdade ampla de libertar da injunção legal o beneficiado, transigir sobre o assunto, nada exigir, ou assinar desistência ou renúncia concernente a reclamação já iniciada. "(vol. III nº 1.586).

c) não há impedimento legal a que os doadores façam e o donatários aceitem as doações previstas nas escrituras acima referidas.

5. Os autores distinguem entre transação simples e complexa. A primeira versa exclusivamente sobre os direitos questionados -- a concessão de cada parte contratante consiste em reconhecimento dos direitos das demais ou renúncias de direitos próprios. A transação complexa compreende relações jurídicas adicionais -- não é, pois, meramente declaratória, mas em regra tem o efeito de transmitir direitos entre as partes contratantes.

AFFONSO FRAGA, em sua clássica monografia "Da Transação ante o Código Civil Brasileiro" (Saraiva & Cia. Editores, 1928), refere-se à distinção entre a transação simples e a complexa:

"A primeira, como ficou dito, se verifica quando o conjunto das concessões das partes recai exclusivamente sobre a coisa litigiosa, a segunda quando as partes, além das concessões pertinentes ao objeto controvertido, fazem entrar no contrato coisa estranha a elle "(pág. 190).

Os autores são concordes em admitir que a transação pode envolver um direito novo e desvinculado da "res dubia". Nesse sentido, SERPA LOPES refere-se aos casos em que a transação engloba a atribuição de um direito novo, não objeto de litígio ("Curso de Direito Civil, Vol. II nº 248), e CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA refere-se à inserção de cláusulas translativas, "como no caso de conservar um dos pretendentes a coisa, em vez de partilhá-la com o outro, mediante um pagamento ou tendo como contrapartida a entrega de outra coisa" (Instituições de Direito Civil, vol. II, nº 164).

Também CARLOS ALBERTO DABUS MALUF, na obra "A transação no Direito Civil", (ed. Saraiva, 1985), refere-se à transação complexa, "em que as concessões envolvem, além da res dubia, coisa estranha à controvérsia"(pág. 77):

"Pode, porém, acontecer, e freqüentemente se verifica, que se façam concessões estranhas ao processo (...) podendo-se criar, modificar ou extinguir relações diferentes das consideradas no litígio, como expressamente declara o Código Civil italiano, em seu artigo 1.965.

".... Com as concessões recíprocas, podem-se criar, modificar ou extinguir mesmo relações jurídicas diversas daquela que constituía objeto da pretensão e da contestação da parte". (pág. 76).

6. O negócio descrito na consulta será de transação complexa: tem por objeto reconhecimento de direitos questionáveis, mas compreende, além disso, doação de uma importância em dinheiro.

Os direitos questionáveis são a propriedade dos bens adquiridos do Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde, mediante compra e venda ou doação, ou do respectivo valor em dinheiro, que as partes contratantes, em caso de

litígio, poderão vir a perder em benefício do monte a partilhar. Cada uma das partes contratantes pode promover ações de anulação de vendas ou exigir a colação de bens doados, e mediante o negócio de transação evitam o litígio pelo reconhecimento de todas as vendas e doações como boas e definitivas, com a consequente renúncia ao direito de promover sua anulação ou exigir a colação de bens.

A doação regulada na escritura de aditamento visa a compensar (i) a diversidade dos efeitos da transação sobre o patrimônio das partes contratantes e (ii) os efeitos das disposições testamentárias que discriminam entre os legítimos e naturais, destinando a parte disponível integralmente aos primeiros:

a) para alcançar o objetivo de evitar o litígio, todos os herdeiros reconhecerão os direitos decorrentes das vendas e doações contratadas pelo ascendente comum com cada um dos demais;

b) em decorrência da desigualdade dos valores dessas vendas e doações, esse reconhecimento representa sacrifício em termos patrimoniais maior para alguns dos herdeiros do que para os outros;

c) para compensar esse desequilíbrio e o que resulta do testamento, os herdeiros que suportam menor sacrifício, e mais herdaram, fazem doação aos outros.

7. Não há na legislação do imposto sobre a renda em vigor dispositivo que inclua em alguma categoria de rendimento tributável o pagamento em negócio de transação complexa, e a análise da natureza desse pagamento segundo os princípios gerais da legislação do imposto sobre a renda mostra que -- dependendo das condições da transação e da natureza dos direitos sobre que versa -- ele pode configurar ou não rendimento tributável.

Dois exemplos ilustram essa proposição.

Se o objeto do litígio são rendimentos (por exemplo): salários, honorários ou aluguéis) que uma parte cobra e a outra nega serem devidos, e se as partes põem termo ao litígio mediante transação na qual acordam o pagamento de parte do pedido inicial, esse pagamento tem a natureza do rendimento cobrado, que é tributável.

Se ao término do contrato de locação estabelece-se litígio entre locador e locatário sobre a indenização devida por benfeitorias feitas pelo locatário no bem locado, o pagamento que o locador faz como parte do negócio de transação para terminar o litígio tem a natureza de indenização que repõe, no patrimônio do locatário, os bens por ele perdidos em razão de acessão ao imóvel locado; e indenização dessa natureza não é rendimento tributável.

A não tributação de indenizações, que já foi algumas vezes reconhecida pela autoridade tributária, tem hoje fundamento no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que ao definir o fato gerador do imposto sobre a renda adotou como nota característica da "renda ou provento de qualquer natureza" o "acréscimo patrimonial": a indenização que repõe ao patrimônio de quem a recebe valores perdidos não é, por definição, acréscimo patrimonial.

A autoridade tributária chegou à mesma conclusão, na única manifestação que conhecemos sobre o tratamento tributário de pagamento em negócio de transação.

Na publicação que a Secretaria da Receita Federal anualmente divulga, sob a designação de "Perguntas e Respostas -- Atendimento Telefônico", relativa ao ano de 1986, a pergunta de nº 579 é a seguinte:

"579 - A vantagem obtida em decorrência de transação que põe termo a pendência judicial é tributável?

Constitui rendimento tributável, classificado na Cédula H da declaração de rendimentos da pessoa física beneficiária, a vantagem obtida em decorrência da transação que põe termo a pendência judicial, desde que essa vantagem não tenha correspondência com indenização ou contraprestação a ela devida".

Segundo a resposta transcrita, a vantagem "que tenha correspondência com indenização" não é rendimento tributável.

8. No negócio complexo objeto da consulta, a causa da doação que integra a transação é a maior perda patrimonial suportada por alguns dos herdeiros que são partes na transação, e a doação tem por fim repor essa

perda. O pagamento nos termos do negócio de transação tem, portanto, natureza claramente indenizatória e, como tal, não é rendimento tributável. Também não é a parcela de todo que os legítimos transferirem aos naturais e que, não sendo pagamento na transação, tem a natureza de doação pura (posto que visa a corrigir desequilíbrios patrimoniais na partilha que resultam das disposições testamentárias discriminatórias).

9. Há que verificar, entretanto, se as características do negócio permitem que a autoridade tributária classifique o pagamento a título de doação na espécie de rendimento definida pelo artigo 12, § 2º da Lei nº 154/1947 (reproduzido no art. 39, IV, do RIR/80) nos seguintes termos:

"As quantias correspondentes aos lucros líquidos que decorrem da cessão de direitos quaisquer".

Para chegar a essa classificação, a autoridade tributária deveria demonstrar que (a) no negócio de transação alguns herdeiros cederam direitos a outros e (b) a doação constitui, no todo ou em parte, "lucro líquido decorrente dessa cessão de direitos".

10. Na análise do negócio de transação, a doutrina jurídica tradicionalmente destaca sua natureza declaratória, que inclusive é expressamente afirmada pelo artigo 1.027 do nosso Código Civil:

"Art. 1.027. A transação interpreta-se restritivamente. Por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos."

A respeito, AFFONSO FRAGA elucida que a transação não importa cessão recíproca de direitos que uma das partes faça a outra.

"Com effeito, dada a transacção, não se póde conceber que o transactor, continuando como titular do direito sobre o objeto controvertido, tenha o ânimo de adquiri-lo por força do contrato, porque antes de celebra-lo já o disputava por título anterior e diverso da transação e, por outro lado, a parte contraria, abrindo mão da res dubia ou desistindo do litígio deixa em dúvida a qual delles ella verdadeiramente pertencia ..." (ob.cit., pág. 189).

No mesmo sentido SILVIO RODRIGUES (Direito Civil, ed. Saraiva, 1980, vol. 2, nº 132, pág. 267) comenta o artigo 1.027 da lei civil:

"Por conseguinte, presume o legislador que dos direitos afinal reconhecidos na transação já se encontravam no patrimônio de cada uma das partes que, dessa maneira, não os adquiriram naquele ato. Trata-se de presunção legal, juris et de jure, portanto insuscetível de prova em contrário".

A tais comentários, relativos à transação simples envolvendo apenas reconhecimentos de direitos controvertidos e renúncias -- acrescenta a doutrina o de que a transação pode, também, quando pactuada como negócio complexo -- transação complexa (item 5 supra) -- envolver em seu bojo uma transmissão de direitos, não, porém, quanto ao objeto do litígio, mas apenas relativamente ao que, no negócio contratado, for pactuado quanto a objetos não litigiosos.

Da mesma forma PUIG PEÑA ("Tratado de Derecho Civil Español", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1973 estabelece a distinção:

"Pero la moderna doctrina cuida de distinguir entre la transacción pura y la compleja. En la transacción pura (o particional), los efectos de la misma son puramente declarativos. En cambio, en la transacción compleja, se estima que produce efectos traslativos en orden a los objetos extraños al litigio; siendo sólo declarativa por lo que se refiere a los reconocimientos y renuncias de pretensiones" (tomo IV, vol. II, pág. 614).

Verifica-se, assim, que a transação -- embora podendo, se pactuada como negócio complexo, como no caso em exame, compreender também uma alienação de direitos -- é, em ambas as modalidades (inclusive a complexa), sempre declarativa no que respeita ao reconhecimento de direitos objeto do litígio e às renúncias que a integram, não envolvendo, conforme disposição legal expressa, transmissão de parte a parte dos direitos controvertidos.

11. Na hipótese da consulta, a inexistência de cessão de direitos no negócio de transação é patente: cada parte no negócio apenas reconhece direitos de outra e, em consequência, renuncia a seu direito de impugnar os negócios cuja validade reconhece.

12. Não nos parece, outrossim, que possa prosperar na hipótese em exame a tese de que a renúncia a direito, sendo em troca de pagamento, equivale a cessão de direitos. No negócio objeto da consulta, as

denominadas renúncias a direitos são parte integrante da transação e consequência do reconhecimento dos direitos decorrentes dos negócios jurídicos de venda e doação.

Como bem ressalta JOSÉ PAULO CAVALCANTI em sua obra "Da Renúncia no Direito Civil" (ed. Forense, 1958), não constituem propriamente renúncia como figura jurídica autônoma as concessões recíprocas que as partes se fazem nas transações. Esclarece o autor:

"Sem mútuas concessões inexiste, conceitualmente, transação.

A função de composição da lide, a litigiosidade, portanto, do direito, essencial para a transação, é inteiramente estranha à renúncia; a reciprocidade de sacrifícios, que a transação supõe, não está na renúncia, em que o sacrifício é de uma só parte, sendo a transação negócio oneroso, o que é inteiramente incompatível com a renúncia.

O que se pretende ser renúncia de uma e da outra parte transatora nada mais constitui, portanto, que as concessões recíprocas inseparáveis da transação ". (págs. 169-170).

De qualquer modo, a autoridade tributária não poderia, validamente, lançar imposto sobre "lucro líquido na renúncia a direitos" com fundamento em dispositivo legal que tributa "lucro líquido na cessão de direitos", posto que o Código Tributário Nacional veda a aplicação analógica da lei tributária de que resulte exigência de tributo não previsto em lei (Art. 108, § 1º).

13. Cabe ressaltar, ainda, que a lei não submete ao imposto "o produto da cessão de direitos" e sim "o lucro líquido que decorrer da cessão de direitos ". Ainda, portanto, que houvesse a possibilidade de se considerar a transação como "cessão de direitos", o rendimento tributável não seria todo o valor da doação (equiparado a preço da cessão dos direitos) e sim o lucro decorrente dessa cessão, ou seja, a diferença entre o valor da doação e dos direitos "cedidos".

14. Uma das questões da consulta diz respeito à hipótese de a autoridade tributária considerar a operação como venda de ações ou quotas, com base no seguinte raciocínio:

a) algumas das doações feitas pelo Sr. Abelardo Joaquim Monte Verde tiveram por objeto ações ou quotas de sociedade do grupo de empresas que controlava;

b) se essas ações fossem levadas a colação, seriam partilhadas entre todos os herdeiros, inclusive os que não foram donatários;

c) o reconhecimento da validade dessas doações e a dispensa de colação dos bens importaria em os herdeiros não beneficiados pelas doações venderem aos demais as ações ou quotas que lhes caberiam, recebendo o preço da venda sob a forma de doação.

Parece-nos que lançamento tributário com tal fundamento jamais poderia prevalecer, mesmo nas instâncias administrativas. A lei tributária submete ao imposto o "lucro auferido na alienação de participações societárias", e seria incompatível com os princípios da legislação tributária o lançamento a esse título de valor de pagamento de indenização em negócios de transação a pretexto de que -- não fora transação -- talvez algumas das partes contratantes viessem a adquirir ações ou quotas e -- em seguida -- vendê-las, eventualmente com lucro.

RESPOSTA AOS QUESITOS

14. Por esses fundamentos, assim respondemos aos quesitos da consulta:

1º) O negócio regulado nas minutas de instrumento que acompanham a consulta é de transação complexa, pois compreende, além do reconhecimento de direitos questionáveis, doação que ao menos em parte é de natureza indenizatória, e na parte em que exceder de indenização, é pura e simples; e os herdeiros que receberão as importâncias referidas naquelas minutas deverão consigná-las nas declarações de rendimento como doações - sem computá-las, portanto, na base de cálculo do imposto progressivo -- porque, segundo a legislação do imposto de renda em vigor, o imposto não incide sobre indenização nem sobre doação.

2º) A classificação das importâncias recebidas como "heranças" não teria fundamento porque as minutas de instrumento em questão não regulam cessão de direitos hereditários, e, ainda que tivessem esse efeito, a herança excluída de tributação do imposto de renda é o conjunto dos bens

objeto dos direitos hereditários, e não o produto da cessão desses direitos a terceiro.

3º) Prejudicado.

4º) A autoridade tributária tem competência para pedir ao contribuinte a comprovação dos fatos constantes da sua declaração de rendimentos e bens; é conveniente que a doação contratada pela escritura seja efetivada mediante emissão individual de cheques, e as partes contratantes devem estar preparadas para exibir à autoridade tributária a escritura pública de doação e os documentos que comprovem o modo pelo qual foi efetivada e a origem dos recursos dos doadores.

5º) Seria incompatível com a legislação do imposto de renda o ato da autoridade tributária que lançasse imposto sobre lucro na alienação de participação societária independentemente da ocorrência do fato gerador do imposto, que é a alienação, mas a título de lucro presumido em alienação de ações ou quotas puramente imaginária -- que teria deixado de ocorrer como efeito indireto de um negócio legítimo de transação.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 6 de novembro de 1986