

Não Incidência de Imposto de Renda sobre Doações para não Residentes

Non-incidente of Income Tax in Donations to Non-residents

Rosa Sakata Fridman

Especialista em Direito Tributário Brasileiro pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). *E-mail*: rosasfridman@gmail.com.

Recebido em: 22-11-2022 – Aprovado em: 6-12-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.11.4.2022.2277>

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo analisar se as doações destinadas a não residentes no Brasil estão sujeitas à tributação pelo Imposto de Renda, cuja competência para instituição pertence à União Federal, considerando as recentes manifestações da Receita Federal acerca da possibilidade de tributação destas remessas. Assim, o presente trabalho avalia (i) a natureza das doações e (ii) a possibilidade, ou não, de estas operações serem tributadas pela União Federal.

Palavras-chave: doações, imposto sobre a renda, competência tributária.

Abstract

This study aims to analyse the donations for non-residents in Brazil and its taxation by income tax, a federal tax, considering the recent manifestations of the Brazilian Tax Administration about the possibility of taxation of these operations. Therefore, the study exams (i) the legal nature of the donations and (ii) the possibility, or not, that these operations are taxable by Federal Union.

Keywords: donations, income tax, tax competence.

Introdução

O inciso III do art. 690 do Decreto n. 3.000/1999 (antigo Regulamento do Imposto de Renda) previa, expressamente, que os valores referentes às doações realizadas a não residentes não se sujeitavam à retenção do imposto de renda na fonte¹.

¹ “Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o *art. 682* as seguintes remessas destinadas ao exterior:
III – os valores dos bens havidos, por herança ou doação, por residente ou domiciliado no exterior.”

Em novembro de 2018, no entanto, referido decreto foi revogado pelo Decreto n. 9.580/2018 (Novo Regulamento do Imposto de Renda), que suprimiu a redação do art. 690, III, do antigo Regulamento do Imposto de Renda e não dispôs mais, de forma expressa, que os valores de doações realizadas para não residentes não estariam sujeitos à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora.

À época em que este dispositivo normativo estava vigente, a Receita Federal do Brasil interpretava que a desnecessidade de retenção do imposto de renda na fonte nas hipóteses de doação para não residentes decorria de uma isenção, isto é, uma limitação da aplicação da norma tributária, que impede a cobrança de determinado tributo², conforme constam nas Soluções de Consulta n. 7.021/2015 e n. 503/2017.

Com a revogação do art. 690, III, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, no entanto, a Receita Federal do Brasil, conforme demonstram as Soluções de Consulta n. 309/2018 e n. 104/2019, passou a adotar o entendimento de que as doações realizadas para não residentes estariam sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte.

O entendimento da Receita Federal do Brasil possui os seguintes fundamentos: (i) os valores recebidos a título de doação estão inseridos no campo de incidência do imposto de renda, considerando que são “proventos de qualquer natureza”; (ii) somente há dispensa da retenção do imposto de renda na fonte se houver uma norma isentiva, e (iii) considerando a revogação do art. 690, III, do antigo Regulamento do Imposto de Renda pelo Decreto n. 9.580/2018, não há que se falar na dispensa da retenção na fonte do imposto de renda.

Diante deste cenário normativo, questiona-se qual a natureza dos valores recebidos por uma pessoa física a título de doação e se, de fato, o art. 690, III do Regulamento de Imposto de Renda de 1999 constituía uma norma isentiva.

A seguir, serão explorados tópicos referentes à (i) natureza dos valores de doação; (ii) qualificação da norma constante do art. 690, III, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999; (iii) competência da União Federal para, se possível, tributar estes valores e (iv) potencial violação, do novo entendimento da Receita Federal do Brasil, ao “princípio da não discriminação”.

1. O Imposto de Renda – previsão legal e fato gerador do tributo

Um tributo somente pode ser cobrado caso (i) o ente tributante detenha competência para instituir o tributo que se pretende recolher e (ii) se concretize a hipótese de incidência do tributo, isto é, deve ser observado o fato gerador do tributo, conforme previsão legal.

² CARRAZZA, Roque Antonio. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 355.

Deve-se notar que as expressões “fato gerador” e “hipótese de incidência” do tributo não se confundem. Como discorre Hugo de Brito Machado, “uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento deste fato”³. Em sua obra sobre a hipótese de incidência tributária, Geraldo Ataliba⁴ trata a incidência de determinado tributo como um “fenômeno especificamente jurídico de subsunção de um fato a uma hipótese legal”. A norma tributária, portanto, somente pode incidir caso ocorra, no mundo dos fatos, a hipótese prevista na legislação.

Luís Eduardo Schoueri, ao tratar sobre o tema, ensina que a incidência somente poderá ser observada se dois requisitos forem cumpridos: (i) a hipótese deve estar dentro do campo de competência de determinado ente e (ii) a situação prevista na legislação deve ocorrer. Observados estes dois requisitos, nasce a relação tributária⁵. Verificada a ocorrência da hipótese de incidência, portanto, nasce a relação jurídica obrigacional entre contribuinte e ente tributante⁶.

O Imposto de Renda é tributo cuja competência para a instituição pertence à União Federal, nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal. O Código Tributário Nacional, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal com a função de lei complementar, estabelece as normas gerais em matéria tributária e trata da incidência do Imposto de Renda em seu art. 43:

“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 anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.”

O histórico acerca da elaboração da redação do art. 43 do Código Tributário Nacional interessa ao presente estudo, considerando que, no anteprojeto do Código, o art. 43 possuía uma redação diferente, e deixava expresso que o fato gerador do imposto de renda era “a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial a título oneroso *ou gratuito*”⁷.

Assim, como referida redação do anteprojeto nunca foi aprovada e nunca esteve vigente, existe um argumento histórico no sentido de que, caso o legislador

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 130.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 252.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – critérios e questões fundamentais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT.

⁷ MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação das heranças e doações. São Paulo: IBDT, 2021. *Série doutrinária* 39, p. 187.

quisesse incluir as doações no fato gerador do imposto de renda, a redação do anteprojeto teria sido aprovada.

O art. 11, III, “c”, da Lei Complementar n. 95/1998, que dispõe sobre a elaboração e redação das leis, prevê que os parágrafos têm como função a indicação de “aspectos complementares” à norma enunciada no *caput*. Ou seja, a própria lei determina a relação lógica entre os parágrafos e os *caputs* dos dispositivos legais vigentes.

No caso em estudo, a análise do § 1º do art. 43, acima transcrito, é de suma importância, pois referido parágrafo relaciona “renda” e “proventos de qualquer natureza” com os conceitos de receita e rendimentos, como aponta Emmanuel Abrantes⁸. Para o autor, a renda e os rendimentos são elementos patrimoniais que resultam de elementos patrimoniais internos⁹, ou seja, decorrem da atividade do contribuinte. Arremata o autor dizendo que “o acréscimo patrimonial equivalente a renda ou proventos é, portanto, sempre uma experiência interna relativa ao patrimônio e a atividade da pessoa física ou jurídica [...]”¹⁰.

A existência do § 1º no art. 43 revela, portanto, que a legislação limitou os fatos geradores do imposto de renda aos casos em que a renda decorra de receitas ou rendimentos, excluindo, dessa forma, as transferências patrimoniais¹¹.

Conforme pontua Sidney Saraiva Apocalypse¹², o Supremo Tribunal Federal, em acórdão publicado em 23 de abril de 1993, chegou a delimitar o conceito de “rendas e proventos de qualquer natureza” como os acréscimos patrimoniais que “ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo a título oneroso”¹³.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui como fato gerador o acréscimo patrimonial (i) *proveniente do capital ou do trabalho ou da combinação de ambos* e (ii) *de origem diversa do capital ou do trabalho ou da combinação de ambos (proventos), podendo ou não alcançar acréscimos não dotados de periodicidade ou esforço produtivo (dependerá, exclusivamente de cada legislação)*¹⁴.

⁸ ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 166.

⁹ ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 166.

¹⁰ ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 167.

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 242.

¹² APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Doação recebida por pessoa jurídica – imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 48. São Paulo: Dialética, 1999, p. 172-177.

¹³ RE n. 117.887, Rel. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 11.02.1993, DJ 23.04.1993, p. 6.923, ement. v. 1700-05, p. 786, RTJ v. 150-02, p. 578.

¹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, doações e o Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 203.

Mary Elbe Queiroz, ao tratar do critério material da regra-matriz do Imposto de Renda, discorre que a materialidade do imposto consiste em três elementos: (i) adquirir renda ou provento; (ii) existir acréscimo patrimonial e (iii) existir disponibilidade sobre a renda ou provento¹⁵.

O item (ii) acima mencionado é de extrema relevância para o presente estudo, motivo pelo qual iremos analisá-lo com maior cuidado.

Gilberto de Ulhôa Canto ensina que o acréscimo patrimonial é um pressuposto legal para a ocorrência do fato gerador do imposto de renda e que sem o acréscimo patrimonial, não há que se falar em renda nem proventos de qualquer natureza¹⁶.

Nem todo ingresso de valores constitui acréscimo patrimonial e tampouco se pode afirmar que todo acréscimo ou ingresso equivale a receita¹⁷ e, como pontua Mary Elbe Queiroz, o imposto sobre a renda somente incidirá sobre valores que, de fato, aumentam o patrimônio e caracterizam um *plus*, uma riqueza nova¹⁸.

Por outro lado, como leciona Ricardo Mariz de Oliveira, há uma espécie do gênero “ingresso” que não se confunde com as receitas: as transferências patrimoniais¹⁹. As transferências patrimoniais têm uma origem externa ao patrimônio ao qual se incorporam, mas não decorrem de ações do titular do patrimônio ao qual se incorporam²⁰.

José Luiz Bulhões Pedreira, ao tratar das transferências patrimoniais como “transferências de capital” (nas quais inclui as doações), indica que estas, por sua própria natureza, não são rendimentos e, portanto, estão fora do campo de incidência do Imposto de Renda, motivo pelo qual a lei ordinária não pode classificá-las como rendimento sujeito à incidência do imposto de renda²¹.

Como se vê, as lições doutrinárias deixam claro que nem todo valor recebido ou percebido pelo sujeito passivo da obrigação tributária está dentro da competência tributária da União. Dentre os ingressos caracterizados como “transferên-

¹⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. São Paulo: Manole, 2004, p. 121.

¹⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de Renda: conceitos, princípios, comentários*. Em memória de Henry Tilbery. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 43.

¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 107.

¹⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. São Paulo: Manole, 2004, p. 76.

¹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 121.

²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 155.

²¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969, p. 17-25 e 2-50.

cias patrimoniais” ou “transferências de capital” – desprovidos da natureza de renda – estão as doações²², cuja natureza será explorada no capítulo abaixo.

2. As doações e sua natureza de não renda

O art. 538 do Código Civil conceitua as doações como os contratos em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Quando uma doação é realizada, ocorre a transferência de um bem que antes estava acumulado em um patrimônio, que vai aumentar de forma idêntica o patrimônio do beneficiário da transferência²³.

Conforme mencionado acima, trata-se de uma operação de transferência patrimonial, considerando que corresponde a um ingresso de valores que tem como destino o patrimônio de um terceiro que não deu origem ao patrimônio, isto é, não derivam de atos ou atividades do titular de quem recebe a doação²⁴.

Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra *Fundamentos do Imposto de Renda*, de forma didática, para fins de apresentar um conceito de “receita”, nos ensina as fórmulas “RPF” (recebo porque fiz) e “RPE” (recebo porque entreguei), que significam que somente há receita quando há contraprestação ou remuneração de um ato²⁵.

Ao discorrer sobre o tema, José Luiz Bulhões Pedreira menciona que, nos casos de mera transferência de renda, “o beneficiário não é o fato de produção que contribuiu para a formação da renda”²⁶.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que o Imposto de Renda não compreende a tributação das transferências patrimoniais ou transferências de capital (ingressos que não correspondem a rendas ou proventos de qualquer natureza)²⁷. Alberto Xavier também trata as doações como “transferências de capital” e reforça que não há que se confundir as “isenções” com as hipóteses de “não incidência”²⁸.

Francisco de Souza Mattos sustenta que, se as doações não podem ser incluídas no conceito de “renda” e se a lei ordinária não classifica as doações como

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 175.

²³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec Editora, 1969, p. 2-29.

²⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 174.

²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 107.

²⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec Editora, 1969, p. 2-27.

²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Pandemia e indagações tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* v. 44. São Paulo: IBDT, 2020.

²⁸ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. reformulada e atualizada até setembro de 2015, com a colaboração de: Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

“proventos de qualquer natureza”, o imposto de renda não poderia incidir sobre essa materialidade, inclusive, em respeito ao princípio da legalidade tributária²⁹.

Em conclusão, verifica-se que as doações possuem natureza de transferências de capital (ou transferências patrimoniais), não sendo possível a qualificação jurídico-tributária como renda ou proventos (estes sim fatos geradores do imposto de renda)³⁰. Considerando sua natureza, portanto, as doações estão excluídas do conceito de rendimento, e ainda que a lei ordinária assim as classificasse, seria inconstitucional³¹.

3. Isenção técnica

Luís Eduardo Schoueri trata das isenções técnicas como sendo um contorno da própria incidência do tributo e o resultado da atuação do legislador que, valendo-se da sua função, pode estreitar e descrever determinada hipótese de incidência³².

As isenções técnicas, assim, tornam comparáveis situações de capacidade contributiva³³, sem abarcar qualquer tipo de excepcionalidade à incidência de determinado tributo.

Como visto acima, é possível afirmar, com fundamento na doutrina pátria, que as doações estão fora do campo de incidência do Imposto de Renda, uma vez que não se classificam como fato gerador deste tributo.

Isto é, a desnecessidade de recolhimento do Imposto de Renda nestes casos decorre da própria natureza dos valores de doação (transferências patrimoniais).

No entanto, de forma expressa, a legislação sobre o Imposto de Renda dispõe sobre a questão da incidência do Imposto de Renda sobre as doações.

É o caso do art. 6º, VXI, da Lei n. 7.713/1988, que prevê que é isento do Imposto de Renda o “valor dos bens adquiridos por doação ou herança” e do art. 35, VII, “c”, do Decreto n. 9.580/2018 (atual Regulamento do Imposto de Renda), que dispõe que “são isentos ou não tributáveis” os valores de bens adquiridos por doação.

Especificamente em relação às doações cujo destinatários são residentes ou domiciliados no exterior, o art. 690, III, do Decreto n. 3.000/1999 (atualmente revogado) previa que referidas remessas não estariam sujeitas à retenção do imposto na fonte.

²⁹ MATTOS, Francisco de Souza. A doação e o Imposto de Renda. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (col.). *Estudos tributários. Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 187.

³⁰ ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 167.

³¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec Editora, 1969, p. 2-63.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 260.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 260.

Os dispositivos legais acima mencionados possuem previsão expressa no sentido de que não deve incidir o imposto de renda sobre as operações de doação.

O entendimento de que a não tributação dos valores de doação, pelo imposto de renda, decorre de uma isenção, foi adotado também pelo Projeto de Lei n. 5.205/2016, que, ao dispor sobre a tributação das doações e heranças, pretende alterar este cenário ao propor a tributação de heranças e doações em determinadas faixas de valores³⁴.

Em Opinião Legal publicada na *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43, Ives Gandra da Silva Martins afirma que se a lei expressamente trata de prever a não incidência do imposto em determinada hipótese, estamos diante de uma isenção, e não de uma não incidência³⁵.

Por outro lado, Alberto Xavier trata como “impropriedade técnica” a previsão expressa de uma isenção para um caso que, na realidade, trata de uma situação de não incidência. No caso específico da (não) incidência de Imposto de Renda sobre as operações de doação, o autor explica que as aquisições a título gratuito “não se incluem no fato gerador do imposto de renda por expressa determinação da Constituição, segundo a qual tais aquisições são da competência tributária privativa dos Estados e do Distrito Federal”³⁶.

Roque Antonio Carrazza também afirma que o art. 690, III, do Decreto n. 3.000/1999, “na realidade, trata de uma situação de não incidência (não de isenção tributária)”³⁷ e trata como “inócua” a lei que trata de isentar uma situação que, em realidade, é de não incidência³⁸.

Portanto, embora a lei preveja, em algumas situações, a dispensa do recolhimento de Imposto de Renda sobre os valores obtidos a título de doação, é possível afirmar que referidas previsões são, na prática, desnecessárias, considerando que se está diante de uma hipótese de “não incidência”, e não de “isenção”.

4. Delimitação da competência para a tributação de doações no Brasil

As regras de competência para a instituição de impostos no Brasil são previstas pela Constituição Federal, que dispõe sobre a competência de cada ente de forma privativa, isto é, há uma “invasão de competência” sempre que um ente

³⁴ Exposição de Motivos n. 16/2016, de 5 de maio de 2016.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de Imposto de Renda sobre doação em dinheiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43. São Paulo: Dialética, 1999, p. 154-163. ISSN 1413-7097.

³⁶ XAVIER, Alberto. Distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 209. São Paulo: Dialética, p. 145.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 352.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 356.

pretende instituir imposto sobre grandeza cuja competência para tributar tenha sido conferida pela Constituição Federal a outro ente³⁹.

Ao analisar o tema, Paulo Ayres Barreto destaca que a divisão de competência tributária prevista pela Constituição Federal foi feita por meio de “conceitos determinados, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflito de competência”⁴⁰.

O autor, ainda, conclui que referidos parâmetros (divisões de competência) são utilizados como verdadeiros limites de onde se inicia e até onde vai a liberdade dos entes para a instituição de tributo⁴¹.

A Constituição Federal, conforme adiantado acima, tratou da distribuição das competências para a instituição dos impostos ao dispor acerca dos impostos passíveis de instituição pelos Municípios, Estados e Distrito Federal e pela União Federal.

Humberto Ávila⁴² trata de uma “delimitação negativa” das competências, segundo a qual, por meio de outras hipóteses de incidência previstas na Constituição Federal, o conceito de renda seria delimitado.

No presente estudo, interessa a delimitação da competência para a instituição dos impostos dada aos Estados e Distrito Federal e à União Federal.

Em seu art. 153, a Constituição Federal prevê quais impostos a União Federal pode instituir, estando, entre eles, o imposto sobre a renda e qualquer natureza (inciso III).

Por sua vez, o art. 155 determina os impostos cuja competência para instituição é dos Estados e do Distrito Federal, prevendo entre eles os impostos sobre a doação de quaisquer bens ou direitos (inciso I).

Como se vê, por um lado, a União Federal possui competência para a tributação da renda e proventos de qualquer natureza e, por outro, os Estados e Distrito Federal possuem competência para tributar as transmissões via doação de quaisquer bens ou direitos.

Não há no texto constitucional uma definição clara sobre os limites da competência tributária da União e dos Estados e do Distrito Federal para fins da tributação das transferências patrimoniais não onerosas, uma vez que os termos “renda” e “doação” podem ter um potencial campo de sobreposição.

De acordo com o art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar o papel de “dispor sobre conflitos de competência”. Não há uma lei complemen-

³⁹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 250.

⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo* [S.l.: s.n.], 2013, p. 336.

⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo* [S.l.: s.n.], 2013, p. 336.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 33.

tar em matéria de ITCMD, restando, portanto, ao art. 43 do CTN a única delimitação conceitual entre o que é renda e o que é doação, de modo a afastar a referida sobreposição. Como visto acima, a mais adequada interpretação do art. 43 do CTN é aquela segundo a qual as doações não têm natureza de renda para fins da incidência de imposto de renda.

No entanto, essa posição não é consensual.

Há posicionamentos doutrinários no sentido de que os valores recebidos a título de doação não poderiam ser tributados pelo imposto de renda, considerando que a União Federal não possui competência para tributar esta grandeza, de acordo com o texto constitucional.

Esta linha argumentativa se vale, principalmente, do fato de a Constituição Federal ter atribuído aos Estados e ao Distrito Federal, de forma expressa, a competência para a instituição de impostos sobre doações⁴³. É o que discorre Alcides Jorge Costa, ao tratar sobre o conceito de renda tributável⁴⁴:

“No que diz respeito a doações e heranças, creio não ser possível submetê-las ao imposto de renda por serem objeto de imposto específico, de competência dos Estados. [...] parece-me que a Constituição retirou do campo do imposto de renda os acréscimos patrimoniais resultantes de heranças e doações.”

Seguindo a mesma linha, dispõe Aliomar Baleeiro, em obra atualizada por Misabel Derzi⁴⁵, que a Constituição Federal brasileira tratou dos valores recebidos a título de doação os entregando à competência dos Estados. Roque Antonio Carrazza também faz parte desta linha doutrinária, ao destacar que os “acréscimos patrimoniais gratuitos são intributáveis por meio de imposto sobre a renda” e que, caso não haja hipótese de imunidade, estes valores somente poderiam ser tributados por meio do ITCMD⁴⁶.

Alberto Xavier afirma que, ao delimitar as competências dos Estados e do Distrito Federal, e dentro dela incluir a possibilidade de tributação das transmissões por meio de doações, a Constituição Federal previu dois comandos: um positivo, qual seja a competência dos Estados e do Distrito Federal para tributar as operações de doação, e um negativo, qual seja a impossibilidade de os demais entes políticos tributarem referidas operações.

Nesse sentido, continua o autor, a determinação de que os Estados e o Distrito Federal podem tributar as operações de doação, por si só já delimita o con-

⁴³ MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação das heranças e doações. São Paulo: IBDT, 2021. *Série doutrinária* 39, p. 187.

⁴⁴ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1996.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro: CTN comentado*. 14. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, p. 380.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 358.

ceito de renda previsto no art. 153, III, da Constituição Federal⁴⁷. Ao analisar o Imposto sobre heranças e doações, Hugo de Brito Machado também indica que a competência para a instituição de referido tributo é dos Estados e do Distrito Federal, conforme preceitua o art. 155, I, da Constituição Federal⁴⁸.

Também fazem parte desta corrente de doutrinadores Antonio Carlos Garcia de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Ian de Porto Alegre Muniz, ao afirmarem que a União somente poderia instituir o Imposto de Renda caso não houvesse conflito de competência em relação ao tributo estadual⁴⁹.

Por fim, Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao destacar a materialidade sobre a qual incide o Imposto de Renda, exclui do campo de incidência deste tributo os ganhos decorrentes de doação, ao também adotar o entendimento de que a competência para tributar referidos valores pertence aos Estados-membros da Federação⁵⁰. Prossegue, referido autor, mencionando que a invasão de competência da União Federal neste caso caracterizaria uma bitributação dos valores recebidos a título de doação.

Como se vê, a divergência aqui identificada não se refere à possibilidade de incidência de imposto de renda sobre doações, e sim sobre a fonte normativa que impede tal incidência: uma parte da doutrina sustenta que a própria Constituição Federal seria o obstáculo para tal cobrança, outra parte da doutrina defende que somente o CTN teria delimitado, de maneira clara, os limites do conceito de renda e, a partir dessa conceituação seria possível afastar a incidência de imposto de renda sobre doações.

A nosso ver, assiste razão a doutrina que defende que a delimitação conceitual de renda está no CTN e somente a partir do texto complementar é possível identificar os limites positivos e negativos da competência de União. Com isso, coube ao art. 43 do CTN, ainda que de maneira indireta, a fundamentação de que é indevida a cobrança de imposto de renda sobre doações.

Em um cenário ideal, melhor seria que o Congresso Nacional editasse uma lei complementar a respeito do ITCMD, deixando ainda mais clara a competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal para tributação das doações, excluindo de maneira expressa a competência da União sobre tal materialidade. Desse modo, o intérprete da legislação tributária não dependeria de uma interpretação negativa do art. 43 do CTN, que, como se vê pelas recentes Soluções de Consultas da Receita Federal sobre o tema, gera insegurança jurídica.

⁴⁷ XAVIER, Alberto. Distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 209. São Paulo: Dialética, p. 141.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 365.

⁴⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza v. 11*. São Paulo: Centro Extensão Universitária: Resenha Tributária, 1986.

⁵⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, doações e o Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 216.

É importante mencionar, no entanto, que há uma parte da doutrina, ainda que minoritária, que sustenta a possibilidade de incidência de imposto de renda sobre doações.

José Eduardo Soares de Melo, por exemplo, discorre que uma mesma materialidade (no caso em estudo, a doação), pode ser objeto de tributação por mais de um tributo. Seguindo este racional, aponta para um caminho no sentido de que “considerando que o cerne da materialidade do IR corresponde a um ‘incremento patrimonial’ [...], há fundamento para ser exigido na ocorrência de doação, uma vez que a materialidade do imposto [...] pode também implicar referido aumento patrimonial.”⁵¹

Conforme mencionado pelo próprio autor José Eduardo Soares de Melo, outros doutrinadores acompanham este racional, como Luciano Amaro e Roberto Quiroga Mosquera⁵².

Em artigo publicado em 1998, Roberto Quiroga Mosquera dispôs acerca da possibilidade de os valores recebidos a títulos de doação serem passíveis de tributação pela União Federal e pelos Estados e Distrito Federal sem que haja qualquer afronta à repartição de competência prevista na Constituição Federal⁵³. No referido artigo, o autor destaca que o patrimônio “é fonte reveladora de riqueza e capacidade econômica e, como tal, é onde o Estado irá buscar recursos privados pecuniários, a fim de fazer frente às despesas públicas”.

Nesse sentido, discorre que as doações podem ser tributadas tanto pela União Federal (Imposto de Renda) quanto pelos Estados e Distrito Federal (ITCMD), uma vez que, no primeiro caso, o que é tributado é a “mutação patrimonial que representa um acréscimo de direitos reais ou pessoais [...]” e, no segundo caso, o objeto da tributação é a mutação patrimonial entre doador e donatário⁵⁴.

Por fim, o autor supracitado pontua que o argumento utilizado por parte da doutrina para justificar a não incidência do Imposto de Renda sobre as doações, no sentido de que para haver a incidência de referido imposto a renda deve ser gerada de fonte própria, é um argumento econômico e não compatível com a previsão constitucional do Imposto sobre a Renda⁵⁵.

⁵¹ MELO, José Eduardo Soares de. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 219.

⁵² MELO, José Eduardo Soares de. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 220.

⁵³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei nº 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 203.

⁵⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei nº 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 209.

⁵⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei nº 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 210.

O fato de a Constituição Federal, em alguns cenários (como no caso do IPI e ICMS em algumas operações mercantis), permitir a incidência de mais de um tributo, também é destacado por Luciano Amaro⁵⁶, que adota o posicionamento de que o “*plusvalia* agregada ao bem”, desde a aquisição pelo doador até a transmissão ao donatário, estaria dentro do conceito de ganho de capital tributável pelo imposto sobre a renda⁵⁷.

Destaca o autor que, no atual sistema tributário, mais de uma competência tributária pode incidir quando da ocorrência da doação, considerando, além do imposto estadual, o imposto sobre a renda, que incide sobre o ganho de capital percebido pelo donatário⁵⁸.

Assim, Luciano Amaro descarta qualquer inconstitucionalidade ou alegação de bitributação nos casos da tributação de doações pelo imposto de transmissão e pelo imposto de renda, considerando que os Estados e o Distrito Federal detêm da competência para tributar as operações de transmissão gratuitas e a União Federal tem competência para tributar o ganho de capital do doador.

Ricardo Mariz de Oliveira e Fernando Mariz Masagão destacam que, de fato, existem situações previstas na Constituição Federal que poderiam caracterizar-se como bitributação (como, por exemplo, a incidência do imposto de importação e do ICMS-importação) e, no entanto, não são, considerando que sua previsão encontra respaldo constitucional⁵⁹.

A nosso ver, o problema central da questão aqui analisada não está no plano constitucional.

De fato, como dito acima, é possível identificar, no texto constitucional, uma potencial sobreposição entre as competências da União e dos Estados para tributação das doações, em razão da ausência de uma definição clara, no plano constitucional, dos limites dessas competências.

No entanto, não se pode deixar de considerar que o art. 43 do CTN especifica e delimita o conceito de renda como produto ou contrapartida de uma atividade, o que retira a doação do campo de incidência do imposto de renda. Portanto, a questão deve ser avaliada no plano da lei complementar, que, a nosso ver, é suficiente para afastar a incidência de imposto de renda sobre doações.

⁵⁶ AMARO, Luciano. O Imposto de Renda nas doações, heranças e legados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 210.

⁵⁷ AMARO, Luciano. O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação na Constituição Federal. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 316.

⁵⁸ AMARO, Luciano. Usufruto e ITCMD. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 445.

⁵⁹ MASAGÃO, Fernando Mariz; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A vedação ao *bis in idem* e à bitributação no exercício das competências residuais (e das privativas). *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 100, julho/agosto de 2019, p. 53.

5. A proteção ao não residente

Além do art. 43 do CTN, a cobrança de imposto de renda sobre doações tem como obstáculo a capacidade contributiva, enquanto critério de aplicação do princípio da igualdade, especificamente quando se trata da remessa de valores (doações) para o exterior.

Como pontua Renato Nunes⁶⁰, o princípio da igualdade determina que dois indivíduos somente podem receber tratamento diferentes se houver “correlação lógica entre o *discrimen* e a situação discriminada”.

Assim, é possível afirmar que dois contribuintes em situação análoga somente poderiam receber tratamento diferenciado se houver, no fato examinado, alguma situação que permita tratamento distinto entre eles.

Em relação à tributação dos residentes, o Decreto n. 3.000/1999 (antigo Regulamento de Imposto de Renda) previa expressamente que as doações não seriam computadas na determinação do rendimento bruto ou do ganho de capital⁶¹. As previsões acima mencionadas foram mantidas pelo Regulamento de Imposto de Renda atualmente vigente⁶².

Como se vê, a legislação brasileira prevê de forma expressa que não incide o Imposto de Renda sobre doações realizadas e recebidas em território nacional.

Por outro lado, o entendimento atual da Receita Federal do Brasil, como visto acima, é no sentido de tributar as doações cujos beneficiários não residem no país. Há aqui, portanto, um tratamento fiscal diferente e prejudicial aos residentes no exterior em comparação com o tratamento dado na mesma situação para os residentes no Brasil.

A Constituição Federal do Brasil, ao valer-se do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, também limita a atuação dos legisladores, que devem atuar dentro dos limites constitucionais para dispor sobre a cobrança de tributos⁶³.

⁶⁰ NUNES, Renato. A territorialidade material no ordenamento jurídico brasileiro e seus efeitos quanto à tributação auferida por pessoa não-residente. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário Internacional: aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. v. 4, p. 213.

⁶¹ “Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:
XV – o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119.”
“Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas:
I – as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 119.”

⁶² “Art. 35. São isentos ou não tributáveis:
VII – os seguintes rendimentos diversos:
c) o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, de acordo com o disposto no art. 130.”
“Art. 132. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas:
I – as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 130.”

⁶³ TÓRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional: aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. v. 4, p. 121.

O imposto de renda incidente sobre os rendimentos obtidos por estrangeiros tem como fato gerador a “percepção do rendimento”, e não sua remessa ao exterior. Isto é, não se tributa a transferência para o exterior, e sim a materialidade em si que é objeto da remessa⁶⁴.

Além disso, conforme pontua Heleno Taveira Tôrres, a Constituição Federal também prevê um “princípio da não discriminação”, uma vez que dispõe, em seu art. 3º, IV, que constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”⁶⁵.

Cumprir mencionar que o art. 24 dos acordos baseados na Convenção Modelo da OCDE não deve ser aplicado ao caso ora em estudo. Isso porque, referido artigo somente se aplica aos sujeitos que se encontram na mesma situação e residência (situação diferente da tratada neste trabalho). Ainda, o art. 24 não reflete uma cláusula geral de não discriminação e não se confunde com um princípio da não discriminação⁶⁶, motivo pelo qual não deve ser aplicado indistintamente a situações que geram certa desigualdade entre as partes.

Portanto, considerando a análise constitucional do tema, admitir um tratamento distinto ao contribuinte e não residente no país pode configurar afronta ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

6. Conclusão

O entendimento da Receita Federal acerca da possibilidade de tributação das doações destinadas aos não residentes, sob o fundamento de que (i) estas entradas constituem renda e (ii) a legislação não mais prevê uma isenção do imposto, é equivocada, considerando a natureza das doações, a competência dos Estados e do Distrito Federal para tributar referidas operações e a violação ao princípio da igualdade.

As doações possuem natureza de “transferência patrimonial”, e não constituem riqueza nova, renda ou acréscimo patrimonial do donatário. Isso quer dizer que não é necessário a lei prever qualquer “isenção” para que não incida o imposto de renda sobre estes valores, uma vez que se está diante de uma hipótese de “não incidência”.

Além disso, a Constituição Federal outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar referidas operações, o que foi mais bem delimitado no art. 43 do CTN de maneira negativa, não podendo a União Federal ultrapassar o limite das delimitações constitucionais (e complementares) de sua competência.

⁶⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec Editora, 1969, p. 2-32.

⁶⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional: aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. v. 4, p. 122.

⁶⁶ SANTOS, Ramon Tomazela. A cláusula de não discriminação nos acordos de bitributação. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 02. São Paulo: IBDT, 2017.

Por fim, a tributação de uma materialidade com fundamento na residência ou nacionalidade do contribuinte viola o princípio da igualdade, considerando que, para fins de instituição do imposto de renda, deveria ser observada a capacidade contributiva de cada contribuinte – residente ou não.

Bibliografia

- ABRANTES, Emmanuel Garcia. A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. São Paulo: IBDT, 2021.
- AMARO, Luciano. O Imposto de Renda nas doações, heranças e legados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2.
- AMARO, Luciano. O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação na Constituição Federal. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- AMARO, Luciano. Usufruto e ITCMD. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Doação recebida por pessoa jurídica – imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 48. São Paulo: Dialética, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro: CTN comentado*. 14. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi.
- BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo* [S.l.: s.n.], 2013.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. Em memória de Henry Tilbery. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, doações e o Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2.
- COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra

- da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1996.
- DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. O princípio da não discriminação no direito tributário internacional. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 3. São Paulo: IBDT, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43. São Paulo: Dialética, 1999. ISSN 1413-7097.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* v. 11. São Paulo: Centro Extensão Universitária: Resenha Tributária, 1986.
- MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. São Paulo: IBDT, 2021. *Série Doutrina Tributária* 39.
- MASAGÃO, Fernando Mariz; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A vedação ao *bis in idem* e à bitributação no exercício das competências residuais (e das privativas). *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 100, julho/agosto de 2019.
- MATTOS, Francisco de Souza. A doação e o Imposto de Renda. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (col.). *Estudos tributários*. Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- MELO, José Eduardo Soares de. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 219.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei nº 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2.
- NUNES, Renato. A territorialidade material no ordenamento jurídico brasileiro e seus efeitos quanto à tributação auferida por pessoa não-residente. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional: aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. v. 4.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – critérios e questões fundamentais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Pandemia e indagações tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* v. 44. São Paulo: IBDT, 2020.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec Editora, 1969.
- QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. São Paulo: Manole, 2004.

- SANTOS, Ramon Tomazela. A cláusula de não discriminação nos acordos de bitributação. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 02. São Paulo: IBDT, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015,. Reformulada e atualizada até setembro de 2015, com a colaboração de: Roberto Duque Estrada e Renata Emery.
- XAVIER, Alberto. Distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 209. São Paulo: Dialética.