

INCIDÊNCIA DO IR SOBRE O GANHO DE CAPITAL NOS CASOS DE DOAÇÃO EM ANTECIPAÇÃO DE LEGÍTIMA

INCIDENCE OF IR ON CAPITAL GAIN IN CASES OF DONATION IN ADVANCE OF LEGITIMATE

<i>Recebido em:</i>	24/10/2023
<i>Aprovado em:</i>	01/12/2023

Paola Rodrigues Franco ¹

Lara Bonemer Rocha Floriani ²

Antonio Bazilio Floriani Neto ³

RESUMO

O presente artigo analisará a incidência do Imposto de Renda sobre a doação em hipótese de antecipação da legítima e sobre o espólio, através do filtro normativo constitucional, amparado por um dos princípios fundamentais da Constituição Federal, o do federalismo, e a forma de Estado adotada pelos constituintes. A questão será esclarecida com base em reflexões, apontamentos doutrinários, normas e julgados, de modo a fazer com que a tese

¹ Graduanda em Direito pela UniBrasil.

² Doutora em Direito Econômico na PUC/PR (Bolsista Fundação Araucária/CAPES). Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC/PR (Bolsista CNPQ). Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (UEM). Advogada com experiência na área de Direito Civil e Direito Processual Civil. Professora no curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Unibrasil. Professora Convidada em Cursos de Pós-Graduação de Direito Civil e Processual Civil. Autora dos livros "O desenvolvimento econômico pelo acesso à justiça" e "Smart Contracts nos Contratos Empresariais: um estudo sobre a possibilidade e viabilidade econômica de sua utilização". Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8112-0949>.

³ Doutor e Mestre em Direito Econômico pela PUCPR. Professor de Cursos de Pós-Graduação. Coordenador da Pós-Graduação em Direito Previdenciário da PUCPR. Diretor Científico do IBDP. Advogado. E-mail: antonio@rochaefloriani.com.br.

defendida, a da vedação à bitributação, seja devidamente fundamentada. Primeiro, serão abordados os conceitos referentes aos tributos e aos institutos principais envolvendo o tema abordado, na sequência, explicado o que de fato ocorre para haver a incidência de dois tributos sobre um mesmo fato gerador, a doação em antecipação de legítima, assim como a previsão legislativa nesse sentido, caminhando para a conclusão, serão elencados os posicionamentos dos tribunais. O método utilizado para a produção do artigo foi o dedutivo.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de Renda. Ganho de Capital. Doação. Antecipação da legítima. Bitributação.

ABSTRACT

This article will analyze the incidence of Income Tax on the donation in the event of anticipation of the legitimate donation and on the estate, through the constitutional normative filter, supported by one of the fundamental principles of the Federal Constitution, that of federalism, and the form of State adopted by constituents. The issue will be clarified based on reflections, doctrinal notes, norms and judgments, in order to ensure that the thesis defended, that of prohibiting double taxation, is duly substantiated. First, the concepts relating to taxes and the main institutes involving the topic discussed will be addressed, followed by an explanation of what actually occurs for there to be the incidence of two taxes on the same triggering event, the donation in anticipation of legitimate, as well as the legislative provision in this sense, moving towards conclusion, the positions of the courts will be listed. When it comes to the method used to produce the article, it was deductive.

KEYWORDS: Income Tax. ITCMD. Capital Gain. Double Taxation. Unconstitutionality.

INTRODUÇÃO

Este artigo se propõe tratar da incidência do imposto federal, o Imposto Sobre Renda e Proventos de qualquer natureza (IR) e do ITCMD, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de competência estadual, sobre a doação na modalidade de adiantamento de legítima e na transmissão da herança aos herdeiros, ao ser apurado ganho de capital.

Em um primeiro momento, será feita uma contextualização da temática, mediante explicações introdutórias, definições de termos e apresentação de dispositivos relevantes para a análise do tema proposto.

Após o desenvolvimento da base dessa estrutura, o tema será aprofundado através de novas explanações mais aprofundadas, reflexões, referências a artigos e decisões proferidas pelos tribunais, de modo a esclarecer a problemática a ser suscitada e, humildemente, “solucionada”.

Em breves palavras, o problema consiste na incidência de uma tributação dual sobre bens a serem doados ou sobre o espólio, bens do *de cujus*, a qual seria indevida, apesar das controvérsias sobre o tema. Mas qual seria o motivo de ser vedada a tributação de impostos de competências de dois entes federativos distintos sobre o mesmo bem ou prática?

Para que se possa compreender a razão dessa proibição, faz-se importante trazeremos à discussão o conceito de federalismo. Federalismo é uma forma de Estado que, no intuito de permitir uma eficiente organização administrativa, política, territorial, tributária e financeira dos países que a implementam, subdivide esses territórios em entes federativos; no Brasil, há a União, os Estados e os Municípios. Esses entes, através da criação de um pacto federativo, constituem um governo central, a União, ao qual abrem mão de sua soberania, sendo a eles concedida autonomia para atuarem em áreas definidas pela Constituição.

A partir da implementação desse pacto federativo no território nacional, fora adotado um federalismo fiscal,⁴ instituído em nosso país mediante a Constituição vigente, responsável por determinar rigidamente competências de diversas áreas, dentre elas a da arrecadação tributária, para cada um dos entes já mencionados.

Além da repartição de receitas tributárias, recai sobre as esferas governamentais dos entes integrantes da federação a responsabilidade de administrarem os recursos públicos, convertendo-os em prestação de bens e serviços públicos para a população, devendo eles também arcarem com os gastos necessários. Decorre desse cenário, uma descentralização, principalmente econômica e fiscal.

Desta forma, sendo competência de um ente federado a instituição de impostos sobre determinado fato gerador, exclui-se dos demais a atuação, não sendo, todavia, raros os conflitos de competência nesse sentido. Uma delas, a qual já fora abordada nesta introdução, consistirá no tema deste artigo.

Não possui, esse problema, solução efetiva, mas não pela inexistência de caminho razoável a ser seguido, mas sim, por não haver pacificação no Supremo Tribunal Federal quanto a esse tema, no sentido de adoção do posicionamento aqui a ser defendido, a saber: o da vedação à bitributação.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Primeiramente, serão apresentados alguns conceitos e contextualizações fundamentais para o tema já apresentado em nossa introdução e a ser doravante explorado.

Um dos conceitos fundamentais seria o do ganho de capital. Sempre que for realizada a alienação de um bem, móvel ou imóvel, poderá ocorrer a sua valorização, ou seja, havendo uma margem de lucro proveniente da diferença entre o valor originariamente pago

⁴ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. (...)

para a aquisição desse bem, conforme ficará registrado na Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), e o adquirido com a transferência do bem ou direito, estará configurado o ganho de capital.

Sobre esse valor de ganho tem sido aplicada, com base no art. 1º da Lei nº 7.713 de 1988, alíquota (quota ou parte da grandeza do fato imponible, tributável, utilizada para o cálculo dos tributos a serem pagos ao Estado) decorrente de tributação do Imposto Sobre Renda e Proventos (IR).

Há de se abordar também, em consequência do tema, dois tributos incidentes sobre os atos civis a serem observados (doação em antecipação da legítima e herança), o ITCMD e o Imposto de Renda.

De acordo com Geraldo Ataliba, o tributo consiste em:

[...] obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos pelos desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos) (ATALIBA, 2016, p. 34).

A base para ser realizado o cálculo de um imposto, uma das espécies de tributo, é o do valor venal ou valor de mercado (cálculo realizado pelo Poder Público de estimativa de preços quando vão ser efetuadas transações) utilizado para ser calculado o percentual, a alíquota, que recairá sobre o montante total do bem ou dos direitos a serem transmitidos (art. 38 do CTN).

Sobre os tributos, o ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações), de competência dos Estados e do Distrito Federal, incide sobre a transmissão de bens por

doação, negócio jurídico intervivos, ou, através do inventário, sobre o espólio, conjunto de bens deixados pelo *de cuius* aos seus herdeiros (art.155, I, CRFB/88).⁵

A doação, com previsão no art. 538 do Código Civil, consiste em contrato no qual há transferência gratuita do patrimônio, dos bens ou das vantagens do doador, mediante liberalidade sua, para o de outra pessoa, o donatário.

Sobre essa prática, recaem as alíquotas do ITCMD, que variam, nos estados brasileiros entre 2% a 8%, a depender da espécie de transmissão e do valor dos bens.

Não será abordada a doação propriamente dita, porém uma das suas hipóteses, a doação a título de antecipação da legítima (art. 544, do CC). A legítima é a proporção de bens deixados pelo *de cuius*, a saber, a metade do valor total da herança, legalmente assegurada aos herdeiros necessários: os descendentes, os ascendentes, o cônjuge ou o companheiro da pessoa falecida (art. 1.846, do CC).

O segundo imposto, de competência tributária da União, o Imposto de Renda, subdivide-se em Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF, a ser aqui trabalhado, e Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, sendo cada um tributado mediante alíquotas distintas.

Consoante art. 43 do CTN, Decreto n.º 9.580/2018,⁶ o imposto sobre a renda e proveitos de qualquer natureza possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que pode ser de renda: o produto do capital (recurso que pode gerar rendimento com a sua aplicação, como o dinheiro, os investimentos, os estoques de uma empresa, entre outros exemplos), do trabalho ou de ambos; de proventos de qualquer

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

⁶ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001). (...)

natureza: outros acréscimos patrimoniais que não se enquadrem no conceito de renda (prêmios da loteria, ganhos ilícitos, ganho de capital, achado do tesouro, herança; doação...).

A disponibilidade econômica ocorre quando há aumento patrimonial através do recebimento de uma riqueza nova que poderá ser desfrutada de forma incondicional por quem a possuir; a disponibilidade jurídica se dá quando o acréscimo patrimonial ocorre com a aquisição de um direito ainda não disponível economicamente, mas com previsão para tal, como o recebimento de um direito de crédito, uma titularidade jurídica de renda ou proventos, como o cheque, por exemplo. Segundo entendimento de Machado:

[...] A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos (MACHADO, 2000, p. 243).

Para Carrazza, de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem gerar novos ganhos e riquezas para justificar, considerando-se o princípio da capacidade contributiva, a incidência tributária. Ainda afirma o autor pouco importar o modo de obtenção do lucro, se de forma moral e lícita ou diversa. (CARRAZZA, 2006, p. 39).

Posto isso, ao ser realizada a alienação de um bem ou direito e havendo ganho de capital, o valor das alíquotas do imposto de renda que recairá sobre o novo montante, para as pessoas físicas, conforme disposto no art. 21 da Lei nº 13.259/16,⁷ irá variar de 15% (quinze por cento) a 22,5% (vinte e dois e meio por cento), a depender do valor auferido.

⁷ Art. 1º do art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas: I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); II - 17,5% (dezesete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00

Assentadas estas premissas, passa-se a análise do tema objeto deste artigo.

3 INCIDÊNCIA DO IR E DO ITCMD

Partindo dos esclarecimentos realizados, eis o problema a ser perscrutado: em casos de antecipação da legítima aos herdeiros e transferência do espólio é legalmente correto haver incidência de dois impostos, o IR e o ITCMD, sobre os atos civis realizados? É o que se pretende esclarecer.

A doação é um ato de mera liberalidade de seu autor, sem contraprestação, excluindo-se os casos de exigência de encargos que aqui não se enquadram. Não havendo contraprestação ou um aumento patrimonial decorrente do ganho de capital para o doador, a quem legalmente se atribui a obrigação de arcar com a tributação, não seria necessário discutir sobre a incidência de um imposto incabível. Entretanto, o problema é mais complexo.

Em se tratando de uma justificativa, no âmbito legal, para tal ocorrência, ao observarmos o artigo 3º, § 3º da Lei nº 7.713/88,⁸ assim como o inciso II, do § 2º, do artigo

(trinta milhões de reais); e IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais). (...)

⁸ Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90) (Vide ADIN 5422)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (Vide ADIN 5422)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas

REVISTA DE CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO BRASILEIRO - RECONTO

DISPONÍVEL EM: [HTTPS://REVISTARECONTO.COM.BR/INDEX.PHP/RECONTO/INDEX](https://revistareconto.com.br/index.php/reconto/index)

ISSN 2595-9840 – VOL. 6, N2, 2023

23, da Lei nº 9.532/97,⁹ leis que tratam, respectivamente, do imposto de renda e da legislação tributária federal, poderíamos, iludindo-nos, afirmar ser correto, por haver previsão normativa nesse sentido, a incidência de dois impostos sobre a doação em antecipação de legítima e a herança, o ITCMD, de incidência prevista em caso de doação ou herança e o IR, sendo apurado ganho de capital na transferência de bens a donatários ou herdeiros.

Entretanto, empregando um olhar minucioso, com o intuito de desvendar a questão e, aprofundando o entendimento, é possível notar o fato de que essas leis contrariam o disposto no art. 43 do CTN, o qual define o fato gerador do Imposto de Renda como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, disponibilidades essas que não se fazem presentes em caso de doação, negócio jurídico gratuito no qual apenas uma das partes obtém benefício, o donatário, não sendo esse o responsável, de acordo com a segunda lei citada, pelo pagamento da alíquota do IR.

As leis ordinárias apresentadas, ao considerarem erroneamente que a doação produz acréscimo patrimonial para o doador pela valorização de mercado, ignoram que o doador abre mão de parcela de seu patrimônio, não sendo o caso de incidência de tributos.

ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda. (grifos nossos)

⁹ Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cuius* ou do doador. (...)

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999) (...)
II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

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

REVISTA DE CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO BRASILEIRO - RECONTO

DISPONÍVEL EM: [HTTPS://REVISTARECONTO.COM.BR/INDEX.PHP/RECONTO/INDEX](https://revistareconto.com.br/index.php/reconto/index)

ISSN 2595-9840 – VOL. 6, N2, 2023

Elas também violaram os artigos, ambos da Constituição, 145, §1º,¹⁰ por não considerarem a particularidade da situação, não ter sido configurado rendimento e ignorados os princípios da legalidade, da pessoalidade, da capacidade econômica ou contributiva, pois o imposto irá recair, posteriormente a doação, sobre o patrimônio de quem sofreu um decréscimo patrimonial; e art. 153, inciso III,¹¹ o qual declara ser de competência da União, protegendo assim a previsão do Código Tributário da União, a instituição de impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Além das violações de competência já anunciadas, também legislaram em campo reservado a lei complementar (art. 146, inciso III, alínea a, CRFB/88).¹² Embora trate, por excelência, a Lei Ordinária, da matéria tributária, instituindo, modificando e extinguindo tributos, todavia, a própria Constituição determina matérias e casos que apenas podem ser abordados através de Lei Complementar.

Essas Leis Ordinárias, ao considerarem a doação celebrada entre ascendente e descendente, na modalidade de antecipação da legítima, como alienação a qualquer título com acréscimo patrimonial para o doador, violam os conceitos de renda e proventos definidos na Constituição Federal e que fundamentam a incidência do Imposto de Renda.

Desse modo, se na doação o bem ou direito for alienado por valor maior do que o registrado na última declaração de Imposto de Renda do doador, estando configurado o

¹⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (...)

¹¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

¹² Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)

ganho de capital, seria justificável a incidência do IR. Caminho que desconsidera por completo as particularidades da situação tratada.

Também fora violado o art. 45 do CTN, no sentido de que o contribuinte do imposto de renda “seria” o titular da disponibilidade referida no art. 43 do mesmo código, o que não ocorre na prática.

Além das contradições a princípios e dispositivos constitucionais, a incidência de dois impostos de responsabilidade de entes federativos difusos, o Imposto de Renda, de competência da União e o ITCMD, imposto estadual, configura uma indevida bitributação, havendo tributação de 15% do Imposto de Renda sobre o suposto acréscimo patrimonial e de 4%, proveniente do ITCMD, sobre o valor total da transferência.

4 DECLARAÇÃO DOS BENS A SEREM DOADOS OU HERDADOS

Na transferência do direito de propriedade, segundo art. 23 da Lei nº 9.532/97, nos casos de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos podem ser declarados a valor de mercado ou pelo valor constante na declaração de bens do *de cujus* ou do doador.

Caso a transferência tenha sido efetuada a valor de mercado, será apurado ganho de capital em comparação ao valor registrado na declaração de bens e direitos do *de cujus* ou do doador. Como resultado, haverá tributação em nome do doador com alíquota de 15% (quinze por cento) do IR, por conta da valorização do imóvel, sendo também recolhido o ITCMD.

Se, ao contrário, a transferência for realizada com base no valor da última declaração de bens e direitos do doador, não haverá a cobrança do imposto no momento da transferência, mas o donatário, ao incluir os bens ou direitos em sua declaração, deve fazer o registro pelo valor da alienação, resultando em apuração de ganho de capital pelo fisco em

eventual alienação a que o então donatário se proponha realizar (Regulamento do Imposto de Renda (RIR)),¹³ sendo essa a redação do art. 23 da Lei n.º 9.532/1997.¹⁴

O entendimento se aplica, de igual modo, ao espólio, em casos de recebimento de herança, reduzindo os dispêndios dos herdeiros, pois o mesmo não sofre acréscimo patrimonial. Também os herdeiros deveriam recolher dois impostos, o ITCMD, a partir da

¹³ Art. 130. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nas hipóteses de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, os bens e os direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor apresentado na declaração de bens do **de cujus** ou do doador (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, **caput**).

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre o referido valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do **de cujus** ou do doador ficará sujeita à apuração do ganho de capital e à incidência de imposto sobre a renda, observado o disposto no art. 148 ao art. 153 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).

§ 2º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou os direitos na sua declaração de bens correspondente à declaração de ajuste anual do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 3º).

§ 3º Para fins de apuração de ganho de capital na alienação dos bens e dos direitos de que trata este artigo, será considerado pelo herdeiro, pelo legatário ou pelo donatário como custo de aquisição, o valor pelo qual houverem sido transferidos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 4º). (...)

¹⁴ Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador.

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

§ 2º O imposto a que se refere o parágrafo anterior deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação, na data da homologação da partilha ou do recebimento da doação.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999)

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões **mortis causa**, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999) II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999) III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

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

transmissão da herança, e o Imposto de Renda, calculado com base no ganho de capital enviado à Receita Federal em declaração final do espólio (art. 9º, Decreto nº 9.580).¹⁵

Este seria um caso de isenção do tributo, conforme art. 175, do CTN, pois o direito de exigibilidade do IR por seu sujeito ativo, o Poder Público ou a União, do sujeito passivo, titular da, no caso, “pseudodisponibilidade”, a qual consta no art. 43, do CTN, seria “extinto”. Há dispensa do pagamento do crédito tributário.

Entenda-se por sujeito ativo, uma espécie de credor da obrigação, a ser legalmente definido, conforme competências delineadas na Constituição, podendo ser a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios. Já por sujeito passivo, têm-se a pessoa física ou jurídica sobre a qual recairá a obrigação de arcar com os tributos da relação estabelecida, tendo seu patrimônio, dessa forma, diminuído (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018).¹⁶

Já a isenção seria a desconsideração do crédito tributário pela dispensação do recolhimento do tributo pelo ente público, responsável pela cobrança de seu pagamento.

¹⁵ Art. 9º Ao espólio serão aplicadas as mesmas normas a que ficam sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, no art. 21 ao art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º ; e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º). § 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Regulamento ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 46). § 2º As infrações cometidas pelo inventariante serão punidas em seu nome com as penalidades previstas no art. 989 ao art. 1.013 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49, parágrafo único).

¹⁶ Art. 1º As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º ; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43 e art. 45 ; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º ; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º ; e Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único). § 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43 e art. 45).

§ 2º As pessoas físicas residentes no exterior terão suas rendas e seus proventos de qualquer natureza, inclusive os ganhos de capital, percebidos no País tributados de acordo com as disposições contidas nos Capítulos V e VI do Título I do Livro III.

Art. 2º O imposto sobre a renda será devido à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos, observado o disposto no art. 78 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

Ainda, a própria Lei Ordinária já mencionada, Lei nº 7.713/88, ao mesmo tempo em que declara o que pode ser considerado ganho de capital tributável, em seu art. 3º,¹⁷ também dispõe sobre as possibilidades de isenção, das vantagens auferidas, da tributação do IR.¹⁸

Ou seja, mesmo uma das Leis Ordinárias trazidas em tópico anterior e declarada inconstitucional, ao tratar da incidência do IR, faz uma ressalva, ainda que um tanto contraditória, no sentido de permitir a isenção do imposto em casos de doação e herança, o que também será defendido, e abordado no item seguinte, por alguns dos Ministros do Supremo, tendo pacificação no âmbito das turmas do TRF da 4ª Região.

5 POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS

O Supremo Tribunal Federal, apesar de já ter decidido favoravelmente sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade dos dispositivos supramencionados e da bitributação, não possui entendimento unânime sobre a questão.

Nas palavras do Ministro Relator Luís Roberto Barroso, em Agravo Interno proferido em primeiro janeiro deste ano, ARE 1387761, na primeira decisão sobre o caso, cujo posicionamento fora seguido pelos demais ministros da turma, Alexandre de Moraes, Dias Toffoli e Luiz Fux: “admitir a incidência do imposto sobre a renda acabaria por acarretar indevida bitributação em relação ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD)”.

¹⁷ Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90) (Vide ADIN 5422)

¹⁸ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...)
XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

Nesse agravo, os Ministros da 1ª Turma do STF decidiram afastar a exigência do Imposto de Renda, pela Receita Federal, sobre a valorização dos bens a serem doados ou herdados, devido a dupla tributação.

Barroso faz alusão à repartição de competências tributárias, característica do federalismo. Para o Magistrado:

[...] o desenho constitucional encerra um modelo que visa a impedir que uma mesma materialidade venha a concentrar mais de uma incidência de impostos por um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou por entes diversos (vedação à bitributação).

A Ministra Carmen Lúcia, em contrapartida, entendeu não ser o caso de bitributação porque o imposto de renda incide sobre o ganho de capital “na doação em antecipação da legítima, e não sobre a doação em si”. Para ela a doação apenas consistiria no “momento de apuração do ganho de capital, e não no fato gerador do tributo”.

O entendimento da ministra, todavia, não pode ser tido como parâmetro, pois o ganho de capital não se configuraria se o bem inexistisse e não fosse doado ou alienado, ou seja, a doação não pode ser tida apenas como momento de apuração do ganho de capital, mas também como requisito essencial para a sua existência.

Também não é essa a interpretação que se tem através da leitura dos dispositivos apresentados como inconstitucionais, artigo 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88 e artigo 23, § 2º, inc. II, da Lei nº 9.532/97, pois fica claro que, nos casos de doação, ela é o instituto central que justifica a incidência do IR, o requisito que perfeitamente se enquadra na definição de fato gerador trazida pelo Código Tributário Nacional.¹⁹

¹⁹ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Em outro julgamento sobre o tema (RE 943075), realizado, no início de março, pela 2ª Turma do STF, entendendo, os Ministros, não haver questão constitucional a ser analisada, não fora tratado o mérito do recurso, pois:

[...] eventual discussão acerca da ocorrência de bitributação — nas hipóteses de incidência do IR sobre imóveis recebidos em herança — exigiria a reinterpretação de norma infraconstitucional (Lei 9.532/1997), o que é vedado em sede de recurso extraordinário, além de revelar afronta meramente reflexa ou indireta ao texto constitucional.

E como os ministros reconheceram: “a inexistência de ganhos de capital na transferência do bem herdado e de acréscimo patrimonial que justificasse a incidência do imposto de renda”, mesmo se a reinterpretação fosse permitida, ela não seria realizada.

A problemática consistia na seguinte dúvida: se poderia ou não, a União, recorrer de uma decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, a qual considerou que não havia ganho de capital a ser tributado sobre imóveis provenientes de doação ou herança, decisão essa que seguia a mesma linha do Acórdão proferido pelo STF em fevereiro deste ano, posicionando-se de modo a entender não haver ganhos de capital nem acréscimo patrimonial pela transferência dos bens.

Desse modo, o ministro Nunes Marques, seguido pelos ministros André Mendonça, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes, mesmo possuindo a União dois precedentes favoráveis (em oposição à decisão da Primeira Turma), uma decisão monocrática da ministra Carmem Lúcia (RE1392666), assim como Acórdão da 2ª Turma (RE1269201), favoráveis à incidência do IR, decidiram não ser cabível o recurso.

Se, entretanto, o entendimento do STF não possui unanimidade, no TRF da 4ª Região podemos observar a pacificação da Jurisprudência no sentido de não subsistir a incidência de imposto sobre o ganho de capital relativo à doação na modalidade de adiantamento de

legítima, conforme entendimento consolidado pela Corte Especial (AC 2004.70.01.005114-0) e outras turmas do referido órgão.

Também, a própria Lei nº. 7.713/88, em seu art. 22²⁰, exclui a doação em adiantamento de legítima da classificação de ganho de capital, visto que as vantagens serão atribuídas unicamente ao donatário.

A transferência de patrimônio em decorrência da morte do *de cuius* ou por doação, pressupõem decréscimo patrimonial da pessoa falecida ou de um doador para os seus beneficiários, sem a presença de uma contraprestação, ou seja, não se verifica onerosidade que acarrete vantagem econômica, elemento essencial na configuração de renda ou provento.

CONCLUSÃO

Não há como negar a presença de bitributação nos casos de cobrança de tributos difusos, competência de entes federativos diferentes, sobre um mesmo fato gerador, o espólio e a doação em adiantamento de legítima.

A doação não é mero marco temporal para determinação do momento que recairá a tributação sobre o ganho de capital, no caso do Imposto de Renda, mas negócio jurídico essencial para a concretização dessa diferença positiva de valores, sob a justificativa de estarem sendo considerados diferentes fatos geradores para tanto.

Com a junção desse panorama ao contexto brasileiro de definição constitucional de competências em matéria diversas, dentre as quais, e relevante para nós, a tributária, através da implementação do federalismo fiscal, fica claro o embate entre esses tributos, que se encaminham para uma dupla tributação, ferindo o princípio federativo, com previsão no art.

²⁰ Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos: (...) (Vide Lei 8.023, de 1990) III - as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima; (...)

1º, caput da Constituição Federativa,²¹ assim como, conforme fora apresentado de outros dispositivos constitucionais que regulam essa matéria.

Em se tratando da discussão no cenário judicial, foram observados precedentes favoráveis ao posicionamento adotado, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, e a pacificação do entendimento, aqui proposto, do caminho a ser percorrido, no Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. **Tributos**. Disponível em:

<<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/276/edicao-1/tributos>>. Acesso em: 08 de ago. de 2023.

BLUME, Bruno André. **Quais são os tipos de leis?**, 2023. Disponível

em:<<https://www.politize.com.br/tipos-de-leis-processo-legislativo/>>. Acesso em: 08 de ago. de 2023.

CORREA, Paulo Roberto Sievert. **ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL NO CASO DE QUITAÇÃO DE IMÓVEL ADQUIRIDO ANTES DA ALIENAÇÃO**.

Guerrero Pitrez Advogados. Disponível em: <<https://gpadvogados.adv.br/isencao-do-imposto-de-renda-sobre-o-ganho-de-capital-no-caso-de-quitacao-de-imovel-adquirido-antes-da-alienacao/>>. Acesso em: 11 de ago. de 2023.

²¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

EMYGDIO, Luiz; Junior, F. da Rosa. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

FOLHA DE PERNAMBUCO. **STF considera que Imposto de Renda não deve incidir sobre doação ou herança.** Agência O Globo, Pernambuco, 14 de mar. de 2023. Disponível em: <<https://www.folhape.com.br/economia/stf-considera-que-imposto-de-renda-nao-deve-incidir-sobre-doacao-ou/261858/>>. Acesso em: 21 de ago. de 2023.

GADELHA, Sergio Ricardo de Brito. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil.** Brasília: Escola nacional de administração pública (Enap), 2017. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3186>>. Acesso em: 21 de ago. de 2021.

GULLINO, Daniel. **STF considera que Imposto de Renda não deve incidir sobre doação ou herança.** O Globo, Brasília, 13 de mar. de 2023. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/03/stf-considera-que-imposto-de-renda-nao-deve-incidir-sobre->>. Acesso em: 08 de ago. de 2023.

JEHNIFFER, Jaíne. **Capital: o que é, tipos, na economia e no mundo dos negócios.** ISardinha, 18 de jan. de 2021. Disponível em: <<https://investidorsardinha.r7.com/aprender/o-que-e-capital/>>. Acesso em: 08 de ago. de 2023.

LOPES, Vitor Hugo. **STF afasta doação e herança do imposto sobre a renda**. Migalhas, 2023. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/387540/stf-afasta-doacao-e-heranca-do-imposto-sobre-a-renda>>. Acesso em: 21 de ago. de 2023.

MINARDI, J. **Manual de Direito Tributário**. 7ª edição. Salvador: JusPODIVM, 2021.

Não Incidência, Imunidade e Isenção. Niterói Sempre à Frente. Disponível em: <<https://www.fazenda.niteroi.rj.gov.br/site/iss/nao-incidencia-imunidade-e-isencao/>>. Acesso em: 05 de set. de 2023.

NOVES, Giovana. **O STF e a tributação de operações sujeitas a ganho de capital e ITCMD**. Conjur, 2023 Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-mai-16/giovana-novaes-stf-operacoes-sujeitas-ganho-capital-itcmd>>. Acesso em: 11 de ago. de 2023.

POMBO, Bárbara. **Supremo afasta IR sobre doação ou herança tributada por ITCMD**, 2023. Disponível em: <<https://lopescastelo.adv.br/supremo-afasta-ir-sobre-doacao-ou-heranca-tributada-por-itcmd/>>. Acesso em: 11 de ago. de 2023.

PINTO, Alexandre Evaristo; Bozza, Fábio Piovesan. **"Crédito" para fins de determinação do critério temporal do IRRF**. Conjur, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-fev-12/direto-carf-credito-fins-determinacao-criterio-temporal-irrf>>. Acesso em: 23 de ago. de 2023.

SALES, Hellen Cristina. **A incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, quando reconhecido, oriundo da diferença positiva entre o preço da aquisição de um bem e o preço da transferência deste aos sucessores, na transmissão causa mortis, à**

luz do art. 23 da Lei n.º 9.532/1997. Disponível em:

<<https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/19988/1/TCC2%20-%20Hellen%20Cristina%20Sales.docx.pdf>>. Acesso em 11 de ago. de 2023.

STF afasta IR sobre bens tributados por ITCMD. Coimbra & Chaves, 2023. Disponível em:

<<https://coimbrachaves.com.br/stf-afasta-ir-sobre-bens-tributados-por-itcmd/#:~:text=No%20dia%2001%2F03%2F2023,transmitidos%20por%20heran%C3%A7a%20ou%20doa%C3%A7%C3%A3o.>>. Acesso em: 21 de ago. de 2023.

STF decide que Imposto de Renda não deve incidir sobre doação e herança; entenda.

InfoMoney, 2023. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/minhas-financas/stf-decide-que-imposto-de-renda-nao-deve-incidir-sobre-doacao-e-heranca-entenda/>>. Acesso em: 21 de ago. de 2023.

STF isenta de IR contribuinte que recebe herança ou doação. Legislação e Mercados,

2023. Disponível em: <<https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/itcmd-stf-isenta-de-ir-contribuinte-que-recebe-heranca-ou-doacao/>>. Acesso em: 21 de ago. de 2023.

STF, **Recurso Extraordinário n. 855.091**, de relatoria do Min. DIAS TOFFOLI. Data do julgamento: 12/03/2021. Data da publicação: 15/03/2021.

Tributos, impostos, taxas e contribuições: conheça as diferenças. Fácil123. Disponível

em: <<https://facil123.com.br/blog/tributos-impostos-taxas-contribuicoes/>>. Acesso em: 22 de ago. de 2023.



WASQUES, Vitória Gabriella. **Posição do STF sobre apuração do ganho de capital e incidência de IR na doação.** Conjur, 2023. Disponível em:

<<https://www.conjur.com.br/2023-mar-28/vitoria-wasques-ganho-capital-incidencia-ir-doacao>>. Acesso em: 11 de ago. de 2023.