

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

RENAN BERNARDES

**IRPF x ITCMD:
uma análise nas operações de doação e recebimento de herança**

FLORIANÓPOLIS
2024

RENAN BERNARDES

**IRPF x ITCMD:
uma análise nas operações de doação e recebimento de herança**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário

Orientadora: Professora Dra. Célia Murphy.

FLORIANÓPOLIS
2024

RESUMO

O trabalho de conclusão de curso apresenta uma análise detalhada da incidência dos impostos sobre Transmissão por Causa Mortis e Doação (ITCMD) e de Renda da Pessoa Física (IRPF) nas operações de doação e herança, incluindo o adiantamento de legítima. Utilizando um método indutivo, a pesquisa explora a doutrina e a jurisprudência relacionadas, destacando a importância do tema no contexto atual de planejamento sucessório, especialmente diante das expectativas de reforma tributária e aumento da carga tributária sobre heranças. O estudo enfoca a regra matriz de incidência tributária e os dispositivos legais pertinentes, como os artigos 6º da Lei n. 7.713/88 e 23 da Lei n. 9.532/97. Embora a doutrina majoritariamente reconheça a constitucionalidade do artigo 23, há críticas e posicionamentos que apontam para sua inconstitucionalidade, em virtude da ofensa ao princípio do federalismo e ao risco de bitributação. Ademais, o trabalho menciona decisões recentes do Supremo Tribunal Federal, que, embora relevantes, não oferecem uma interpretação uniforme sobre a questão, com alguns julgados confirmando a constitucionalidade do dispositivo e outros contrários a essa interpretação. Essa diversidade de entendimentos evidencia a complexidade do tema e a necessidade de um debate mais aprofundado.

Palavras chaves: Imposto sobre a Renda – bitributação – Imposto sobre Transmissão por Causa Mortis e Doação

ABSTRACT

The aim of this final project is to analyze the incidence of the Tax on Transmission by Death and Donation (ITCMD) and the Individual Income Tax (IRPF) on donation and inheritance operations, including advancements on legitimate shares. The research utilizes an inductive method, examining relevant doctrine and jurisprudence to highlight the significance of this topic in the context of estate planning, particularly in light of anticipated tax reforms and potential increases in the tax burden on inheritances. The study focuses on the tax incidence rule and key legal provisions, such as articles 6 of Law n. 7.713/88 and 23 of Law n. 9,532/97. While the prevailing doctrine generally recognizes the constitutionality of article 23, there are criticisms and arguments suggesting its unconstitutionality based on federalism principles and the risk of double taxation. Furthermore, the coursework discusses recent decisions by the Supreme Federal Court, which, while important, do not yield a consistent interpretation of the matter. Some rulings affirm the constitutionality of the provision, while others contest it, underscoring the complexity of the issue and the need for further exploration.

Key words: Income tax - double taxation - Transfer for Cause Mortis and Donation

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITCMD E DO IRPF	8
<i>1.1 Antecedente da RMT do ITCMD</i>	<i>12</i>
<i>1.2 Consequente da RMT do ITCMD</i>	<i>13</i>
<i>1.3 Antecedente da RMT do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.....</i>	<i>15</i>
<i>1.4 Consequente da RMT do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.....</i>	<i>19</i>
2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E ANÁLISE DO DISPOSITIVO PREVISTO NO ART. 23 DA LEI N. 9.532/97	21
2.1 Competência tributária	21
2.2 Princípios norteadores do IRPF e do ITCMD.....	25
2.3 Análise do art. 23 da Lei n. 9.532/97	27
3. POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A RESPEITO DO TEMA.....	39
3.1 <i>Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 1.387.761 Espírito Santo.....</i>	<i>39</i>
3.2 <i>Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.425.609 Goiás.....</i>	<i>42</i>
3.3 <i>Agravo Regimental Recurso Extraordinário 1.437.588 Minas Gerais .</i>	<i>44</i>
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS.....	50

INTRODUÇÃO

A ideia de “manicômio jurídico-tributário”, sugerida por Alfredo Augusto Becker¹ em sua célebre obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, não poderia ser mais contemporânea. Já nos anos 1960, o ilustre jurista gaúcho chamava a atenção para o número incontável de leis criadas no âmbito do direito tributário. No Brasil, a expressão parece nunca ter caído em desuso, diante da volumosa produção legislativa sobre os tributos, desde o âmbito constitucional até as disposições infralegais em todos os âmbitos da federação.

Diante deste emaranhado de normas tributárias, as recentes alterações legislativas acerca da tributação sobre o consumo no Brasil – a denominada reforma tributária – alinhada à promessa de alteração também dos tributos sobre o patrimônio e renda, inclusive com a possibilidade de criação de novos tributos, como o imposto sobre grandes fortunas, causaram um aumento significativo da elaboração de estratégias de planejamento sucessório, como a realização de doações aos herdeiros, a título de adiantamento de legítima.

Neste contexto, o fisco, atento a esta movimentação patrimonial, intensificou a fiscalização das operações que envolvem a transmissão de bens decorrentes de doação e recebimento de herança, não só no âmbito estadual, relativo ao ITCMD, quanto no âmbito federal, no que tange à cobrança de Imposto sobre a Renda sobre esse patrimônio. Evidentemente, a discussão travada entre contribuintes e o fisco desaguou no âmbito do Poder Judiciário, chegando ao Supremo Tribunal Federal a discussão acerca da existência de bitributação, ou não, nessas operações.

Dessa forma, a justificativa do tema deste trabalho decorre da relevância da matéria no âmbito do direito tributário, especialmente no que se refere à delimitação da competência constitucional atribuída à União e aos estados federados. Assim, o presente trabalho tem como objeto geral analisar a matéria do ponto de vista doutrinário, confrontando esses posicionamentos com as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Para tanto, faz-se necessário, de forma específica, descrever a regra matriz de incidência tributária impostos ITCMD e IRPF, além da competência tributária e princípios que norteiam esses impostos para, posteriormente, analisar os dispositivos

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

infralegais que regulam a matéria, no intuito de confirmar ou não a hipótese da existência de um posicionamento uníssono sobre o tema e, finalmente, verificar a hipótese acerca da existência de um entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Neste intuito, o trabalho será dividido em três capítulos. O primeiro abordará a estrutura da regra matriz de incidência tributária aplicada aos impostos ITCMD e IRPF. No que se refere ao ITCMD, por ser um imposto de competência estadual este trabalho se limitará a análise da legislação do estado de Santa Catarina. O segundo capítulo abordará, a moldura constitucional de competência tributária e de princípios que norteiam esses impostos, com a análise dos dispositivos legais que regulam a incidência de imposto sobre a renda na hipótese de doação ou recebimento de herança, em especial, dos artigos 6º da Lei n. 7.713/88 e 23 da Lei n. 9.532/97, analisando eventual invasão da competência tributária delimitada na Constituição Federal pela União, invasão esta passível de ser caracterizada como uma bitributação, bem como, a análise da existência de capacidade contributiva do sujeito passivo designado na legislação de regência.

O último capítulo analisará as recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, verificando a existência de um posicionamento pacífico sobre tema. Por fim, para este trabalho foi utilizado o método indutivo, com estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tema, conforme referencial bibliográfico.

1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITCMD E DO IRPF

A melhor compreensão da regra matriz de incidência tributária impõe uma análise de sua origem, conteúdo e estrutura. Fortemente influenciado pelos ensinamentos dos Professores Lorival Vila Nova, Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, o Professor Paulo de Barros Carvalho propôs essa estrutura metodológica de análise normativa em sua tese de doutoramento, onde apresentou os vestígios iniciais de sua teoria. Esse sistema lógico foi, posteriormente, considerado um sinônimo de norma tributária em sentido estrito.²

A influência da Ciência da Lógica ao estudo do referido método decorre do fato de que, ao analisar o direito como um conjunto de normas jurídicas de um dado país, tais normas jurídicas se manifestam através da linguagem.³ Estas normas, por sua vez, decorrem de uma causalidade normativa que é inerente aos sistemas prescritivos e da qual o direito é integrante. Assim, as normas prescrevem condutas sociais, no campo do “*dever-ser*” e, portanto, compreende como as relações devem se dar entre os sujeitos de determinada relação jurídica.⁴

Ocorre que a expressão “norma jurídica” não está restrita ao suporte físico das leis, ou seja, ao texto escrito. Ao contrário, é uma expressão ambígua que pode ser entendida de duas maneiras. A primeira, em sentido estrito, e a segunda, em sentido amplo. O sentido amplo refere-se aos conteúdos significativos do suporte físico realizado pelo intérprete, mas que não possuem um sentido deontico completo, referindo-se a enunciados prescritivos e proposições isoladas.

Já o sentido estrito das normas jurídicas é aquele que corresponde a significações deonticamente estruturadas, ou seja, que estão estruturadas na forma de um hipotético-condicional.⁵ Noutros termos, ela não se mostra como algo material, mas sim, imaterial, que é construída intelectualmente pelo intérprete. Decorre de uma significação que é construída a partir do suporte físico (as leis escritas), mas que deve

² CARVALHO, Aurora Tomazini. A regra matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos. In: Lógica e Direito. Coord. Paulo de Barros Carvalho. Org. Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2016.p.416

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (O construtivismo lógico-semântico). 6 ed. São Paulo: Noeses, 2019.p.102.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. A regra matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos. In: Lógica e Direito.p.401.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.135.

estar estruturada na forma de hipotético-condicional, que é condição lógica das linguagens prescritivas na sua manifestação formal. É através desse processo de interpretação que a norma jurídica em sentido estrito é construída e pela qual se materializa o sentido da proposição legislativa.

Sobre a norma em sentido estrito, explica Paulo de Barros Carvalho:

A norma jurídica em sentido estrito, ou norma jurídica *stricto sensu*, pressupõe uma proposição antecedente, descritiva de evento de possível ocorrência no mundo social, na condição de suposto normativo, que implica uma proposição-tese, de caráter relacional, no lugar do conseqüente, no seguinte formato: uma vez ocorrido o fato 'F', instaura-se a relação deontica "R" entre os sujeitos S' e S". Existem, assim, proposição-implicante e proposição implicada, unidas por um dever ser neutro, em decorrência de um ato de vontade da autoridade que legisla.⁶

Portanto, é dessa estrutura hipotética-condicional que abstrai a existência de um antecedente e um conseqüente da norma jurídica. O antecedente da norma jurídica se vincula à descrição de um evento de possível ocorrência no mundo social, descrevendo possíveis fatos jurídicos que são eleitos pelo legislador.⁷

O conseqüente, ao contrário do antecedente, prescreve uma determinada conduta, causando um vínculo entre dois sujeitos, na qual, um tem o dever de prestá-la e outro o direito de exigí-la.⁸

Essa estrutura lógica das normas jurídicas está presente nas diversas especialidades do direito, inclusive no direito tributário. Ao aplicar essa estrutura às leis tributárias, chega-se à estrutura da regra matriz de incidência tributária.

A regra matriz de incidência tributária, se apresenta como uma norma tributária em sentido estrito, que de forma geral e abstrata descreve no seu antecedente (hipótese) um fato de conteúdo econômico e, no seu conseqüente, (condicional) prescreve uma relação de dever do pagamento de tributo com o direito de cobrança pelo ente competente. Deste modo, enquanto a hipótese descreve uma situação hipotética de um fato, o conseqüente prescreve os efeitos jurídicos deste fato.⁹

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 134.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. A regra matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos. In: *Lógica e Direito*. p.411.

⁸ *Idem*. p. 414.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. p. 134.

Nas palavras Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária consiste:

[...] por excelência, u'a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se fatos descritos na hipótese, dever-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever ser modalizado.¹⁰

Esse instrumento metódico do direito tributário é composto por três critérios em seu antecedente: i) critério material; ii) critério temporal; e iii) critério espacial. Por sua vez, seu consequente é composto por dois critérios: i) critério pessoal; e ii) critério quantitativo.¹¹

O critério material refere-se à expressão ou enunciado da hipótese, que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico. Noutras palavras é a conduta humana, que está condicionada a acontecer em determinado tempo e espaço, sendo composta por um verbo que indica o comportamento a ser realizado, acompanhado de um complemento que indica as especificidades deste acontecimento.¹²

O critério espacial demarca o local em que o acontecimento ou comportamento eleito pelo legislador como critério material deve ocorrer. Muitas vezes, tal indicação não se apresenta de forma clara, demonstrando apenas indícios implícitos. Para tanto, identificou-se níveis diferentes que auxiliam na identificação do critério espacial, quais sejam: o nível pontual, quando se abstrai o local determinando para a ocorrência do fato; o nível regional, na qual não se verifica um local específico de ocorrência, mas sim, uma certa região ou intervalo territorial; o nível territorial, em que a indicação do local abrange território amplo e genérico, e por fim , o nível universal que abrange acontecimento que ultrapassam as fronteiras do território nacional, indicando uma universalidade.¹³

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.p.416

¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. A regra matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos. In: Lógica e Direito.p.422/429.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (O construtivismo lógico-semântico). p.400-401.

¹³ Idem. p. 405-406.

Por fim, o último componente da hipótese da estrutura da norma tributária é o critério temporal que permite identificar o momento da ocorrência do critério material, ou seja, é o momento em que o direito considera como realizado o fato eleito como fato jurídico eleito pelo legislador.¹⁴ Além da função de identificar o momento desta ocorrência, sua definição também permite determinar as regras vigentes a serem aplicadas,¹⁵ inclusive naquilo que se refere ao termo final para o lançamento e cobrança do tributo por parte do Estado, ou seja, termo final da decadência e de prescrição.

No âmbito do consequente da norma tributária, verificam-se o critério pessoal e o critério quantitativo. O critério pessoal permite a identificação dos sujeitos da relação jurídico tributária, sendo sujeito ativo aquele ente que tem a competência para exigir determinado comportamento, geralmente, aquele de pagar tributo, enquanto o sujeito passivo é aquele que tem o dever de realizar tal comportamento, ou seja, de pagar tributo.¹⁶

O critério quantitativo está relacionado à mensuração do quanto devido pelo sujeito passivo e está relacionado com a base de cálculo e a alíquota aplicada. A base de cálculo tem como propósito mensurar ou dimensionar a materialidade eleita pelo legislador como critério material, enquanto a alíquota determinará o valor da obrigação tributária a ser paga.¹⁷

A importância da base de cálculo neste esquema lógico, decorre do fato deste critério estar diretamente relacionado ao aspecto material da obrigação tributária, especialmente, para a identificação da natureza do tributo cobrado. Neste sentido frisa Paulo de Barros Carvalho:¹⁸

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. [...] Eis a base de cálculo na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal.

¹⁴ Idem.p.411.

¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. A regra matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos. In: Lógica e Direito.p.428.

¹⁶Idem.430.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p.398.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. p.644.

Desta forma, o critério quantitativo deve guardar coerência e proporção com o critério material, sob pena de não havendo esta compatibilidade, se constatar uma ilegalidade ou inconstitucionalidade da disposição legislativa.

Feita a compreensão desta estrutura metodológica de análise das normas tributárias, será abordado a seguir a análise da aplicação da regra matriz de incidência tributária aos impostos em estudo, ou seja, o ITCMD e o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, especificamente, aquela voltada à tributação definitiva quando da verificação de ganho de capital.

1.1 Antecedente da RMT do ITCMD

A construção da regra matriz do ITCMD pressupõe a análise dos dispositivos constitucionais sobre a matéria. Neste sentido, o art. 155, inciso I, do texto constitucional estabelece a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos. Nota-se, portanto, que o núcleo do verbo é transmitir, complementado por bens móveis e imóveis, em razão da morte ou doação. Tal transmissão pressupõe a troca de titularidade dos bens, que, para fins de incidência do ITCMD, só poderá ocorrer em razão da morte ou da doação.

Neste sentido, a gratuidade mostra-se como característica inerente ao antecedente da regra matriz do ITCMD, na medida em que o complemento do núcleo essencial do critério material (transmissão) elege dois institutos, dos quais a não onerosidade é característica fundamental, pois, em ambos, não há contraprestação aos bens transmitidos/recebidos.

Vale dizer que, no caso de uma operação onerosa, não haverá a incidência do ITCMD. É por tal razão que algumas hipóteses previstas no art. 35 do Código Tributário Nacional, após o advento da Carta Cidadã, especialmente aquelas dos incisos I a III, não possuem mais vigência, por incompatibilidade com o texto constitucional. A Lei Catarinense, reafirmando as diretrizes constitucionais, estabeleceu no art. 2º da Lei n. 13.136/2004 o critério material como a transmissão causa mortis ou a doação, a qualquer título, de: a) propriedade ou domínio útil de bem imóvel; b) direitos reais sobre móveis e imóveis; e c) bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos.

Neste sentido, os eventos morte¹⁹ a doação²⁰ são institutos do direito privado e, neste contexto, devem se restringir àquilo que prescreve a legislação civil, não podendo o legislador estadual criar modalidades desses institutos, que ultrapassem dos conceitos definidos na lei cível para alcançar o patrimônio dos contribuintes.

Em relação ao critério espacial, a legislação catarinense estabelece dois critérios, a depender do tipo de bem que está sendo transmitido, conforme o art. 3º da Lei n. 13.136/2004. Em se tratando de bem imóvel, somente se enquadrarão na regra matriz de incidência aquelas transmissões de bens imóveis localizados no estado catarinense. Já em relação aos bens móveis, somente serão consideradas aquelas transmissões em que o inventário for processado no estado catarinense, ou ainda, na hipótese de doação, o doador esteja domiciliado no estado catarinense.

Já em relação ao critério temporal, o evento morte se coloca como um dos marcos temporais, evento este que origina a abertura da sucessão. Por sua vez, na doação, em se tratando de bens móveis, está se aperfeiçoando com a tradição, enquanto em relação aos bens imóveis, a transmissão ocorre com o registro do título no respectivo registro de imóveis.²¹

Tais elementos completam a hipótese/antecedente da regra matriz de incidência tributária do ITCMD, passando-se à análise do consequente da regra matriz do referido imposto de competência estadual.

1.2 Consequente da RMT do ITCMD

Como já mencionado, o texto constitucional atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição do ITCMD, sendo esses entes os sujeitos ativos da relação tributária. Já no que se refere ao sujeito passivo desta relação tributária, o art. 5º da lei catarinense prevê que são contribuintes do imposto as seguintes pessoas: a) o herdeiro, o legatário, o fiduciário ou o fideicomissário, no caso de transmissão causa mortis; b) o donatário ou cessionário, no caso de doação ou de

¹⁹ Conforme previsão contida no art. 1.784 do Código Civil: Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

²⁰ Conforme previsão contida no art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

²¹ Conforme previsto no Código Civil, no art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição, e no art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

cessão; c) o beneficiário de direito real, quando de sua instituição; e o nu-proprietário, na extinção do direito real.

Nota-se que, em todas as circunstâncias elencadas pela lei, o sujeito passivo é aquele que recebe o bem em transmissão, afastando do transmitente a obrigação de pagamento do tributo, exceto na hipótese de o beneficiário não ser domiciliado no Brasil, conforme previsão do art. 6º da Lei n. 13.136/2004.

Quanto ao critério quantitativo, o art. 7º da Lei n. 13.136/2004 determina que a base de cálculo será o valor venal dos bens ou direitos, ou o valor dos títulos ou créditos, transmitidos ou doados, na linha do que prevê o art. 38 do CTN, considerando o valor de mercado dos bens transmitidos, na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.²²

As alíquotas incidentes sobre a base de cálculo estão estabelecidas no art. 9º da mencionada lei e preveem uma progressividade de alíquotas que variam de 2% (dois por cento) a 7% (sete por cento), podendo chegar a 8% (oito por cento) nos casos em que a doação ou herança/legado ocorrer a parente colateral. Destaca-se que a legislação catarinense, antes mesmo da recente alteração constitucional promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, que impôs a necessidade de progressividade do ITCMD, já estabelecia o escalonamento de forma progressiva das alíquotas.

Abaixo, apresenta-se quadro resumo da regra matriz de incidência tributária do ITCMD, considerando instituição feita pelo Estado de Santa Catarina:

REGRA MATRIZ DO ITCMD – SANTA CATARINA						
Antecedente da Hipótese Tributária			Consequente			
Critério Material	Critério Espacial	Critério Temporal	Critério Pessoal		Critério Pessoal	
			Sujeito Ativo	Sujeito Passivo	Base de cálculo	Alíquota
Transmitir bens ou direitos por <i>causa mortis</i> ou doação	Para bens imóveis localizados no estado; Para os bens móveis, se o inventário for processado no estado ou se o doador for domiciliado;	Abertura da sucessão (evento morte) ou ato de doação	Estados e Distrito Federal	a) Herdeiro; legatário, o fiduciário ou o fideicomissário, no caso de transmissão causa mortis; b) o donatário ou cessionário, no caso de doação ou de cessão;	Valor venal dos bens transmitidos	2% a 8%

²² PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.227.

Estabelecida a regra matriz de incidência tributária do ITCMD, é necessária a análise da regra matriz de incidência tributária do IRPF na hipótese de tributação definitiva, relacionada ao ganho de capital.

1.3 Antecedente da RMT do Imposto sobre a Renda Pessoa Física

Diferentemente do que ocorre com o ITCMD, que é um imposto de competência estadual, o imposto sobre a renda possui competência federal, ou seja, é instituído pela União. É assim que prevê o art. 153, inciso III, ao atribuir à União a alçada para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A discussão acerca do alcance dos signos 'renda' e 'proventos de qualquer natureza', ambos eleitos pelo legislador constitucional, não é nova. Considerando a estrutura da regra matriz tributária, o critério material do imposto sobre a renda possui como verbo e complemento a locução “auferir renda”. Não obstante as teorias que envolvem o conceito de renda, para Paulo de Barros Carvalho e outros juristas²³, no Brasil é adotada teoria do acréscimo patrimonial. A referida teoria consiste:

Teoria do acréscimo patrimonial, onde “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período.²⁴

O Código Tributário Nacional, como norma geral de direito tributário que é, em linha com a previsão constitucional, pretendeu consolidar o sentido da hipótese constitucional, assim estabelecendo no artigo 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.

²³MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2022.p.49-56.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. p.699

Nota-se que o caput do dispositivo se refere à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Assim, o verbo *auferir* remete ao sentido de aquisição da renda, de modo que, sem a disponibilidade dessa renda, é inviável a sua tributação²⁵. O critério de disponibilidade da renda como pressuposto do auferimento de renda é um tema há muito discutido entre os doutrinadores, não só na conceituação de cada espécie, como também de qual dessas disponibilidades seria concretizadora do critério material do imposto.

A disponibilidade jurídica da renda só pode ser tributada quando auferida ou ganha, ou seja, na medida em que surge o direito ao seu recebimento, enquanto a disponibilidade econômica será tributada quando do efetivo recebimento desta renda, vale dizer, a efetiva percepção da prestação pecuniária correspondente.²⁶

Doutrinadores como Rubens Gomes de Sousa²⁷, Sebastião Reis e Mário Caldeira de Andrade defendem a ideia de que a única disponibilidade aceitável para fins de tributação de renda é a econômica, sendo a disponibilidade jurídica um pressuposto da primeira.

Os conceitos em si, possuem congruência com os denominados regimes de apuração da renda, ou seja, o regime de competência, relacionado a disponibilidade jurídica, e o regime de caixa, relaciona a disponibilidade econômica.

Contudo, não se deve confundir os referidos regimes com o próprio critério material de auferir renda. Para Charles Willian McNaughton, a disponibilidade trazida no CTN pelo legislador ordinário não compõe o critério material do referido imposto, mas espécies de auferimento de renda, já que, antes mesmo de se verificar a disponibilidade econômica ou jurídica da renda é necessário saber se efetivamente se materializou o critério material.²⁸

Na mesma esteira Celia Maria de Souza Murphy²⁹, ao discorrer que independentemente do regime de apuração, o auferimento de renda só ocorrerá com confronto de elementos positivos (receita) com elementos negativos (despesas), em determinado período, na qual só haverá renda se o saldo for positivo, caso contrário, estar-se-ia em uma disponibilidade de receita e não de renda.

²⁵ SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.p.412.

²⁶SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.p. 413

²⁷ Conforme exposto na obra de NOGUEIRA, Julia Menezes. Imposto sobre a Renda na fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 80 a 82.

²⁸ MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2022.p.181.

²⁹ MURPHY, Celia Maria de Souza. O imposto sobre a renda à luz da Constituição.1ed. São Paulo:Noeses.2020. p.127.

Portanto, a disponibilidade pode ocorrer tanto como disponibilidade jurídica, como econômica, sendo estas espécies do gênero disponibilidade de renda, sendo que, independentemente da espécie, a disponibilidade só será verificável após o saldo positivo do encontro de receitas e despesas em determinado lapso temporal.

Assim, se mostra mais coerente a ideia de que pouco importa a modalidade da disponibilidade em que a renda é auferida, mas sim, se essa disponibilidade implica em capacidade contributiva ao contribuinte, a ser suficiente para contribuinte arcar com o pagamento a partir da ocorrência do fato gerador. Neste sentido assevera Luís Ricardo Mariz³⁰:

Quando a Constituição discrimina um fato como possível gerador de obrigação tributária em benefício de um entidade tributante, deve o seu legislador ter verificado a possibilidade da existência de conteúdo econômico nesse fato, com o que se estabelece uma presunção de capacidade contributiva, conferindo à pessoa ligada diretamente a esse fato a condição de presumivelmente capaz de contribuir, cuja presunção constitucional em tese somente subsiste na sua aplicação efetiva enquanto a incidência tributária concreta incidir sobre fatos que materialmente, por seu conteúdo, gerem efetiva capacidade para contribuir

No que se refere ao imposto sobre a renda aplicável às pessoas físicas, com a exceção das hipóteses de tributação definitiva, como ocorre com o ganho de capital, é justamente a conduta de obter renda que implica na materialidade da hipótese de incidência.³¹

Nesta linha, a legislação ordinária estabeleceu diversos fatos jurídicos como hipóteses de incidência, todos eles relacionados ao critério material previsto constitucionalmente, de modo que, o regime apuração do referido tributo pode ocorrer de diversas formas, como na declaração anual de rendimentos, no recolhimento do carnê-leão, no recebimento de rendimentos com retenção e, ainda, na forma de tributação definitiva (ganho de capital), que será objeto de análise neste trabalho.³²

Muito embora exista crítica a este regime de apuração em razão violação ao princípio da progressividade que, como será demonstrado em tópico posterior, é

³⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 458-523. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/04/NArt.01-2003.pdf> Acesso em 22.11.2024.

³¹ SEHN, Solon. *Curso de Direito Tributário*. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.p. 411.

³² Idem.p. 411

princípio norteador do imposto sobre a renda, tal regime permanece vigente.³³ A sua análise é relevantíssima neste estudo, na medida em que é desta forma que a fiscalização tributária entende que deveriam ser tributadas as doações e o recebimento de herança quando do recebimento por valor diverso daquele ao custo de aquisição pelo doador ou pelo *de cujus*.

O critério material é a obtenção de ganho de capital na alienação de bens e direitos, sendo entendida como a expressão “ganho de capital” como a diferença entre o custo de aquisição de um bem ou direito e o valor de alienação deste mesmo bem. Na linha do que prescreve o art. 3º da Lei n. 7.713/88, o ganho de capital deve ser considerado nas 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.

Muito embora, nesta hipótese o critério material esteja relacionado com a ganho de capital auferido, não se pode desconsiderar a materialidade prevista constitucionalmente. Neste sentido, advém crítica doutrinária sobre esta espécie de tributação, na medida em que ela só se mostraria constitucional nas hipóteses em que autorizada a presunção da renda, tendo em vista que, a considerar determinado período, o contribuinte poderia sofrer ganhos, mas também, perdas nas operações que implique na transmissão de bens, de modo que, havendo um saldo negativo, não estaria concretizado o critério material que é auferir renda.³⁴

O critério espacial nesse regime de apuração depende do local de residência/domicílio do alienante, evidentemente no caso de alienação de bens ou direitos localizados no território brasileiro. Se o residente for domiciliado no exterior a tributação incidirá apenas sobre aqueles bens e direitos localizados no Brasil³⁵. Por

³³ MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2022.p.579-580.

³⁴ MURPHY, Celia Maria de Souza. O imposto sobre a renda à luz da Constituição.1ed. São Paulo:Noeses.2020. p.248.

³⁵ Na forma do que preveem os arts. 18 da Lei n. 9.249/95 e 26 da Lei n. 10.833/03 que estabelecem:
Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.
Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

sua vez, se o alienante for domiciliado no Brasil, a tributação incidirá sobre a alienação de quaisquer bens e direitos independente de sua localização.³⁶

Em relação ao critério temporal o ganho será tributado quando for auferido, na forma do art. 18, §1º da Lei n. 8.134/90³⁷, ou seja, a tributação deve incidir no momento do recebimento do pagamento pelo alienante.

Tais elementos completam a hipótese/antecedente da regra matriz de incidência tributária do IRPF, na hipótese de tributação exclusiva por ganho de capital, passando-se a seguir a análise do consequente da regra matriz do referido imposto de competência federal.

1.4 Consequente da RMT do Imposto sobre a Renda Pessoa Física

Como já mencionado, o texto constitucional atribui à União a competência para a instituição do Imposto sobre a Renda, sendo ela o sujeito ativo da relação tributária. Já no que se refere ao sujeito passivo desta relação tributária, o art. 45 do Código Tributário Nacional estabelece que será contribuinte do referido imposto o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir à lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Nesta linha, o sujeito passivo não poderia ser outro senão aquele que auferir a renda, conforme prevê o art. 1º da Lei n. 7.713/88.³⁸

A base de cálculo é a diferença entre o valor da alienação/transmissão e o custo da aquisição do bem ou do direito. O valor da alienação/transmissão está previsto na forma do art. 19 da Lei n. 7.713/88, que prevê:

Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.
Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

³⁶ Conforme prescreve o art. 128, §5º do Regulamento do Imposto de Renda/2018. Art. 128 [...]§ 5º A tributação independerá da localização dos bens ou dos direitos, observado o disposto no art. 1.042.

³⁷ Art. 18 [...]§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos mencionados ganhos.

³⁸ Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Portanto, a base de cálculo será a diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor de alienação/transmissão.

No que se refere à alíquota, o art. 21 da Lei n. 8.981/95 estabelece a progressividade das alíquotas, prevendo a incidência de 15% (quinze por cento) sobre os ganhos até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), podendo chegar a 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) nos ganhos que ultrapassarem R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

A seguir, apresenta-se quadro resumo da regra matriz de incidência tributária do IRPF, na hipótese de tributação exclusiva por ganho de capital:

REGRA MATRIZ DO IRPF – GANHO DE CAPITAL ³⁹						
Antecedente da Hipótese Tributária			Consequente			
Critério Material	Critério Espacial	Critério Temporal	Critério Pessoal		Critério Pessoal	
			Sujeito Ativo	Sujeito Passivo	Base de cálculo	Alíquota
Alienar bem ou direito por valor superior à aquisição (auferir renda)	Para o residente, universal. Para o não residente, o bem deve estar situado no Brasil	Momento da percepção do rendimento.	União	Aquele que auferir o ganho ou responsáveis no caso de não residentes	Diferença ter custo de aquisição e valor da alienação	De 15% a 22,5%

Analisada a regra matriz de incidência tributária do ITCMD e do IRPF, o próximo capítulo abordará a legislação que trata do ganho de capital na hipótese de doação e recebimento de herança, em especial o art. 6º da Lei n. 7.713/88 e o art. 23 da Lei n. 9.532/97, bem como o alinhamento com as disposições constitucionais sobre tais impostos, para, ao final, avaliar a posição doutrinária acerca da existência ou não de bitributação quando da incidência de IRPF na hipótese de doação e recebimento de herança.

³⁹ MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2022.p.792-793.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E ANÁLISE DO DISPOSITIVO PREVISTO NO ART. 23 DA LEI N. 9.532/97

Feita a análise da regra matriz do imposto sobre a renda na hipótese de aferição do ganho de capital, bem como do imposto sobre causa mortis e doação, o presente capítulo abordará a competência tributária para a instituição dos tributos em análise, bem como seus princípios norteadores, para, posteriormente, a análise do art. 23 da Lei n. 9.532/97 e o posicionamento doutrinário acerca da possível inconstitucionalidade do referido dispositivo.

2.1 Competência tributária

O Estado brasileiro é organizado na forma federativa, conforme estabelecido na Constituição Federal⁴⁰. Em razão disso, cada ente federado possui seus limites de atuação discriminados na Carta Magna, como uma espécie de moldura que delimita a atuação de cada ente. Da mesma forma, o Estado, que precisa de recursos financeiros para realizar essa atuação, tem no mesmo texto constitucional a previsão de repartição das receitas derivadas, estabelecendo assim não só a competência de cada ente para criação dos tributos, mas também sua arrecadação e repartição.

Assim, sob o viés do ordenamento jurídico positivado, é na Constituição Federal que se encontra a supremacia da hierarquia normativa e as normas de competência tributária. Essas normas, diferentes daquelas normas de conduta – ou seja, aquelas que visam disciplinar o comportamento nas relações entre sujeitos – são consideradas normas que “instituem condições, fixam limites e prescrevem a conduta que servirá de meio para a construção de outras regras.”⁴¹

⁴⁰ 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:

⁴¹CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (O construtivismo lógico-semântico. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2019,p. 268.

Nesta linha, a competência tributária é classificada como uma norma de estrutura, que consiste no poder atribuído ao ente estatal – União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal – de criar tributos de forma abstrata. Pode-se afirmar que a competência tributária é a autorização, dada pelo texto constitucional, para que as pessoas políticas criem tributos, sendo que a criação de tributos não ocorre pelo texto constitucional, mas, a partir dele, o ente se torna apto a criá-los.⁴²

A importância dessas competências decorre justamente do fato de que, através delas e no limite daquilo que a Constituição Federal impõe, os entes federados poderão, através do devido processo legislativo, que também está estabelecido no texto constitucional, exercer a aptidão de criar tributos, se assim desejarem.

Deste modo, mais do que estabelecer quem pode criar tributos, o texto constitucional também indicou o conteúdo semântico mínimo para a instituição de cada tributo, prevendo soluções para os possíveis conflitos surgidos no exercício dessa competência.

Neste sentido, assevera Roque Antonio Carraza⁴³:

Não bastasse isso, o *conteúdo semântico mínimo* é relevantíssimo fator de solução de “*conflitos*” de competência tributária, porque permite – se por mais não fosse, pelo critério de exclusão – distinguir, para fins de tributação, um evento de outro. Assim, *auferir renda* não é o mesmo que *manter patrimônio*; praticar *operação financeira* não é o mesmo que *doar bens*; prestar serviços de comunicação não é o mesmo que prestar serviços de veiculação de publicidade; e assim avante. As hipóteses de incidência dos tributos estão, como é fácil notar, prefixadas no próprio Texto Magno.

Ao exercitar a competência tributária prevista na Constituição, as pessoas políticas devem se guiar por essas diretrizes, não podendo se desviar do arquétipo constitucional.

Neste sentido, considerando que o tributo se apresenta como uma apropriação da propriedade privada, a competência tributária se mostra como uma garantia aos contribuintes, haja vista a disciplina rígida, minuciosa e analítica do texto constitucional, deixando pouco espaço para a criação de tributos sobre fatos jurídicos que não estejam discriminados constitucionalmente. Não é por acaso que o texto

⁴² AMARO, Luciano. Direito tributário Brasileiro. 12 ed. São Paulo:Saraiva.2006. p.93.

⁴³ CARRAZA, Roque Antonio. Impossibilidade de Conflitos de competência no sistema tributário.p.2-3. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carraza.pdf>, acesso dia 01.09.2024.

dedicou um capítulo inteiro (Título VI, Capítulo I) para dispor sobre o funcionamento da tributação.

Essa competência tributária possui características que lhe são inerentes e que decorrem da própria Carta Constitucional. Robson Maia Lins⁴⁴ elege seis características, quais sejam: privatividade, inalterabilidade, indelegabilidade, incaducabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.⁴⁵

A privatividade se traduz na ideia de que determinada competência estipulada constitucionalmente a determinado ente só poderá ser exercida por ele, excluindo a possibilidade de os demais entes instituírem exação tributária sobre o mesmo fato. Quer dizer, se a Constituição estabeleceu que o auferimento de renda pode ser tributado pela União, o Município não poderá instituir tributo sobre esta mesma hipótese.

Sobre essa característica, importa mencionar que, embora seja uma regra geral, há exceções quanto à sua aplicabilidade, em especial no que se refere à União, já que a Carta Magna prevê nos artigos 147 e 157, inciso II, da Constituição Federal a permissão para a criação, pela União, de impostos estaduais e municipais para territórios federais e nos casos de eminência de guerra.⁴⁶

O mesmo raciocínio se aplica nas hipóteses de criação de contribuições que podem ter a mesma base de cálculo de impostos. Desta forma, a privatividade é a regra em termos de competência, admitidas as exceções que decorrem do próprio texto constitucional.

Quanto à indelegabilidade, ela se refere à impossibilidade de que o ente público que foi designado constitucionalmente para a instituição de determinado tributo transfira tal aptidão, no todo ou em parte, a outro ente. O Código Tributário Nacional, no art. 7º, prevê expressamente essa indelegabilidade, corroborando a premissa constitucional. Não obstante essa característica, o referido dispositivo possibilita a delegação das funções arrecadatórias e fiscalizatórias, como ocorre no caso do Imposto Territorial Rural, que, apesar de ser instituído pela União, tem a atividade de fiscalização e arrecadação exercida pelos Municípios.

⁴⁴ LINS, Robson Maia. Curso de Direito tributário Brasileiro. 1 ed. São Paulo:Noeses.2022. p.283.

⁴⁵ LINS, Robson Maia. Curso de Direito tributário Brasileiro.p.283. Muito embora o autor estabeleça a inalterabilidade como outra característica da competência tributária, para fins de trabalho, não a consideraremos, tendo em vista possibilidade de alteração de texto constitucional pelo poder constituinte derivado.

⁴⁶ Idem.p.289.

A incaducabilidade significa dizer que aquela competência tributária prevista constitucionalmente não possui prazo para que o ente competente exerça essa aptidão. Um exemplo mais evidente é a criação de impostos sobre grandes fortunas, competência esta atribuída à União, e que, desde a promulgação da Carta Magna, nunca foi exercida. Desta forma, mesmo tendo se passados mais de 30 (trinta) anos da promulgação da Lei Maior, nada impede que, mediante o processo legislativo adequado, seja instituída no ordenamento jurídico a referida exação tributária.⁴⁷

A irrenunciabilidade está atrelada à indelegabilidade e remete à ideia de que o ente designado como competente tributário de determinada exação nunca poderá renunciar essa atribuição, podendo não a exercê-la, mas jamais renunciá-la.

Por fim, a facultatividade se insere na ideia de que a norma de competência tributária pode ou não ser exercida pelo ente competente. Neste sentido, destaca Roque Antonio Carraza, ao dispor que “a aptidão para instituir tributos, dada pela Constituição às pessoas políticas, não é de exercício obrigatório. Juridicamente falando, não há como compeli-las a exaurirem suas competências tributárias.”⁴⁸

Estas características, portanto, modulam o exercício da competência tributária em âmbito constitucional, de modo que, a instituição de impostos realizada pelo legislador ordinário deve se enquadrar nesses limites estabelecidos na Constituição. Esses parâmetros, em especial o da privatividade, também servem para inviabilizar a existência de bitributação, fenômeno que consiste na existência de dupla tributação sobre o mesmo fato imponible, por mais de um ente federativo e que é vedada.⁴⁹

Mencionadas as características da competência tributária, cabe analisar a quem o texto constitucional possibilitou a criação de impostos sobre os fatos jurídicos denominados “transmissão por doação ou causa mortis” e o “auferimento de renda”. Conforme discrimina o art. 155, inciso I, da Constituição Federal, caberá aos Estados-membros e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos. Já, em relação ao Imposto sobre a Renda, o art. 153, inciso III, do mesmo texto constitucional atribui à União a competência para instituí-lo.

⁴⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁴⁸ CARRAZA, Roque Antonio. Impossibilidade de Conflitos de competência no sistema tributário.p.11.

⁴⁹ SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário.p.96

Ocorre que as regras de competência tributária não são único balizador constitucional para seu exercício, de modo que, a instituição dos referidos tributos, só passarão no crivo da constitucionalidade se estiverem também em consonância com os princípios constitucionais, não só aqueles princípios de matéria tributária em geral, como legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, isonomia, entre outros, como também aqueles informados pelo texto constitucional para impostos em análise neste trabalho e que serão destacados próximo tópico.

2.2 Princípios norteadores do IRPF e do ITCMD

Como mencionado, além das regras de competência tributária estabelecidas no texto constitucional, há princípios informadores dos tributos em análise que não podem ser esvaziados pelo legislador ordinário quando da produção legislativa para a instituição de tributos.

Dentre os princípios que norteiam a ordem tributária, merece destaque, em especial, em relação ao imposto sobre a renda, o princípio da capacidade contributiva, esculpido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Esse princípio pode ser traduzido em duas vertentes: a primeira, de viés objetivo, direcionada ao legislador, que, no processo de produção legislativa, deve escolher fatos que demonstrem riqueza; a segunda, de caráter subjetivo, que infere a necessidade de que o sujeito eleito ao pagamento do tributo seja aquele que, de alguma forma, tenha se beneficiado da riqueza auferida.

Neste sentido, destaca Paulo de Barros Carvalho⁵⁰:

Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, retrata a eleição pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. p.343

Nota-se, portanto, que o legislador ordinário, ao escolher os fatos que serão o critério material da norma, deve eleger signos que revelem riqueza e sujeitos que, de algum modo, tenham se beneficiado com a riqueza auferida.

Ainda sobre o referido princípio, embora o texto constitucional utilize a expressão “sempre que possível”, indicando uma possível faculdade, na realidade, o império desse princípio é um dever do legislador ordinário, vinculando-o ao preceito constitucional.⁵¹

Além dos princípios constitucionais gerais que regem o sistema tributário nacional, das quais se apresenta o princípio da capacidade contributiva, que deve ser aplicada a todos os tributos,⁵² a Carta Constitucional também estabeleceu no art. 153, § 2º outros princípios específicos ao imposto sobre a renda, quais sejam o da universalidade, da progressividade e da generalidade.

No que se refere ao princípio da universalidade, está intimamente ligado a base de cálculo do tributo, no sentido de que a renda auferida não pode ser considerada de maneira isolada, devendo se submeter à tributação, todas as espécies de renda e proventos de qualquer natureza, em conjunto, independente das situações específicas de cada rendimento.⁵³

Assim o legislador ordinário ao instituir as hipóteses de incidência deste tributo, deve abranger todos os elementos formadores da base de cálculo do imposto sobre a renda. Importa dizer também, que a renda formadora da base de cálculo, como já mencionado, não pode considerar somente o valor recebido, mas também, os decréscimos para sua formação.⁵⁴

É justamente por isso, que o contribuinte ao realizar a declaração do imposto sobre a renda, ao final do ano-calendário, deve informar ao fisco todas as situações que resultaram na concretização do critério material do imposto sobre a renda.

Em relação ao princípio da generalidade, este se relaciona com a necessidade de tratamento isonômico entre os contribuintes, razão pela qual, o imposto sobre a renda deve oferecer o mesmo tratamento aos contribuintes, pouco importando suas condições pessoais, ressalvadas as hipóteses de isenção e imunidade. Noutros termos, o contribuinte que auferir renda por ser um profissional liberal de determinada

⁵¹ SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário.p.176.

⁵² Idem.p. 177

⁵³ MURPHY, Celia Maria de Souza. O imposto sobre a renda à luz da Constituição.p.72

⁵⁴ MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF.p.124

classe não pode ser tributado de forma mais gravosa do que o profissional de outra classe, ou ainda, um contribuinte que é domiciliado em determinado estado-membro não poderia receber tributação diferenciada de contribuinte de outro estado-membro. Portanto, a generalidade está relacionada com o alcance dos sujeitos passivos, que deve ser de forma genérica.⁵⁵

Por fim, a progressividade atinge não só o imposto sobre a renda, como também do imposto de transmissão *causa mortis* e doação. Embora não existisse previsão expressa no texto constitucional acerca da imposição deste princípio ao imposto estadual, sua aplicação decorre do princípio da capacidade contributiva, já analisado, inclusive tendo sua validação confirmada pelo Supremo Tribunal Federal quando da fixação da tese em repercussão geral, Tema 21.⁵⁶

Atualmente, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 123/2023, foi inserido no texto constitucional o inciso VI do art. 155, que passou a prever expressamente a aplicação da progressividade em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

A progressividade remete à ideia de que as alíquotas incidentes sobre as bases de cálculo devem ser graduadas de forma proporcional ao valor da renda auferida, caso do imposto sobre a renda, ou da doação, no caso do imposto de transmissão *causa mortis* e doação.⁵⁷ Cumpre destacar que não se trata de uma aplicação de proporcionalidade, a considerar que quanto maior o valor da base de cálculo maior será alíquota, de forma única e direta, mas de que, as alíquotas incidirão em cada faixa de valor, aumentando progressivamente a cada faixa.

Analisados os parâmetros constitucionais do imposto sobre a renda e do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, passa-se à análise do art. 23 da Lei n. 9.532/97.

2.3 Análise do art. 23 da Lei n. 9.532/97

Até a inserção do art. 23 da Lei n. 9.532/97 no ordenamento jurídico, a possibilidade de mensuração do ganho de capital vigorava apenas nas hipóteses de

⁵⁵ MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. P. 129-131.

⁵⁶ É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD.

⁵⁷ MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. p. 136

alienação onerosa, em que fosse verificado um resultado positivo, conforme a regra matriz demonstrada nos itens 1.3 e 1.4 deste trabalho.

Neste sentido, nas hipóteses de doação ou recebimento de herança vigorava a disposição isentiva no prevista no art. 6 da Lei n. 7.713/88 que estabelecia: 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.

Da exposição de motivos da referida lei, verifica-se a intenção do legislador de retirar da hipótese de incidência do imposto sobre a renda o recebimento de patrimônio oriundo das transferências "*causa mortis*" e doações em adiantamento da legítima, destinado às pessoas físicas, em razão da previsão expressa na referida redação legal.⁵⁸

Embora tenha sido utilizado o termo *isenção* no texto legal, uma análise mais detalhada do dispositivo pode sugerir uma dupla interpretação. A primeira interpretação é a de que o afastamento da tributação, neste caso, seja uma verdadeira isenção, em que o legislador ordinário optou por excluir a tributação nessas hipóteses. A segunda interpretação, por sua vez, sugere que a isenção prevista na lei nem sequer seria necessária, pois a não tributação de doações e recebimento de herança configuraria uma hipótese de *não incidência* em patamar constitucional, dado que a União não poderia tributar a renda nessas situações. Isso estaria em consonância com a competência privativa dos Estados e do Distrito Federal para a tributação da doação e do recebimento de herança.

De qualquer sorte, a despeito da interpretação acerca dos parâmetros constitucionais de competência tributária ou mesmo da previsão ordinária prevista art. 6º da Lei n. 7.713/88 como uma regra isentiva, entendeu o legislador ordinário estabelecer nova previsão legislativa, fazendo com que a transferência de patrimônio, ainda que de forma gratuita, seja por doação ou recebimento de herança, fosse

⁵⁸ Colhe-se trecho da referida exposição de motivos: 11. O artigo 6º regula a isenção de alguns rendimentos, cuja natureza econômica ou social aconselha a sua manutenção. A universalidade recomenda incidência sobre todos os rendimentos, mas não impede tratamento diferenciado para alguns deles, pois uma igualdade aparente pode comprometer a aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte. A renumeração constante do artigo 6º do projeto é exaustiva. **Significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital são tributados, executados apenas os expressamente ali relacionados.** [...] 31. O artigo 22 procura preservar o objetivo do Governo de melhor distribuição de carga fiscal e de atenção para com aspectos sociais envolvidos. Neste sentido, exclui de tributação o ganho de capital auferido na alienação do único imóvel do contribuinte, desde que este não tenha realizado outra alienação nos últimos 5 anos. Fica também assegurada a não incidência do imposto sobre as indenizações por desapropriação ou liquidação de sinistro relativo a objeto segurado, **e nas transferências "*mortis causa*" e doações em adiantamento da legítima.**

tributada pelo imposto sobre a renda, quando a transferência do bem, ocorrer por valor maior do que o custo de aquisição, conforme consta no art. 23 da Lei n. 9.523/97.⁵⁹

A referida disposição legal, foi introduzida no ordenamento jurídico com a publicação da Medida Provisória n. 1.602/1997⁶⁰ que foi convertida na Lei n. 9.532/97. Da exposição de motivos da medida provisória, verifica-se trecho acerca da nova alteração legislativa, imputando-lhe um viés meramente fiscalizatório, para coibir de evasão tributária, pressupondo que, mesmo antes da referida lei, a doação ou recebimento de herança já deveriam ser tributadas pelo imposto sobre a renda, desconsiderando o disposto no art. 6º da Lei n. 7.713/88.

Não obstante a afirmação trazida na exposição de motivos da medida provisória, o que se verifica é que, a nova disposição legal inseriu no ordenamento

⁵⁹ 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.

§ 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 cuius* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago:

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;

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;

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.

§ 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.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

⁶⁰ Disponível no Diário do Congresso Nacional - 2/12/1997, Página 18021 (Exposição de Motivos). Pela proposta, os bens e direitos, nas referidas hipóteses, poderão ser transferidos a valor de mercado ou pelo valor constante na última declaração de bens do *de cuius* ou do doador.

Se a opção for a transferência a valor de mercado, a diferença entre este e o valor constante na declaração de bens referida será tributada a alíquota de quinze por cento, devendo o imposto ser pago pelo inventariante, o caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação.

Se a opção for a transferência pelo valor de bens do *de cuius* ou do doador, não haverá cobrança de imposto no ato de transferência, mas o herdeiro ou donatário deverá incluir dos bens ou direitos, em sua declaração de bens, pelo valor da transferência, o qual constituirá custo para efeito de apuração de ganho de capital numa eventual futura alienação;

Estas normas, pela proposta, serão aplicadas, também, nas hipóteses de transferência de bens e direitos em decorrência de dissolução da sociedade conjugal.

A medida, como se vê, tem caráter meramente de controle, como forma de prevenir a evasão de imposto de renda, hoje comumente verificada nesses casos de sucessão, sem, todavia, obrigar herdeiros ou doadores a dispor de bens para fazer face ao pagamento de imposto no ato da transferência.

jurídico uma nova hipótese de tributação do imposto sobre a renda, ou seja, passou a tributar um suposto auferimento de renda na transmissão de bens, seja no procedimento sucessório tradicional, seja na doação em adiantamento de legítima, seja ainda, na doação pura.

Da nova hipótese inserida no ordenamento jurídico, merece destaque o fato de que o legislador ordinário assimilou a hipótese de alienação de bens, que se reveste de uma operação onerosa, com a hipótese de doação ou recebimento de herança que, ao contrário da primeira, ocorre de forma gratuita. Desta forma, a partir da nova previsão legal, pouco importa a forma de transmissão dos bens, seja onerosa ou gratuita, inclusive na hipótese de recebimento de herança, ainda que na modalidade de adiantamento por doação, deverá ser tributada pelo imposto sobre a renda o reconhecimento de ganho de capital, quando a transferência patrimonial ocorrer em valor superior ao registrado pelo *de cujus* ou pelo doador na sua declaração de bens.

Outro elemento que merece destaque na mencionada disposição legal é que o legislador ordinário escolheu como sujeito passivo da relação tributária o doador ou inventariante, ou seja, não o sujeito que é beneficiado com a transferência do patrimônio, mas aquele, se desfaz do patrimônio, ou seja, o transmitente.

Ponto relevante na doutrina acerca da inserção do novo dispositivo legal, se refere análise da revogação, ainda que tácita do art. 6 da Lei n. 7.713/88. Muito embora, alguns estudiosos entendam pela existência de revogação tácita⁶¹ merece destaque o posicionamento de Ives Granda da Silva Martins, ao dispor que, a nova hipótese legal não afastaria por completo a isenção prevista no art. 6º da Lei n. 7.713/88, já que esta nova disposição só se aplicaria naquelas hipóteses de transmissão de bens em razão da sucessão, seja no recebimento de herança no processo de inventário, seja na doação em adiantamento de legítima. Neste sentido, assevera o autor em parecer sobre o tema⁶²:

⁶¹ CABRAL, Maurício Pereira. Bitributação do ITCMD e do Imposto de Renda na sucessão. In. Estudos sobre ITCMD. Org. Carolina Sena Vieira, Henrique Franceschetto, Rafael Pescador. Belo Horizonte: Dialética, 2021.p.242.

⁶² MARTINS, Ives Granda da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro: opinião legal. Revista de Direito Privado: RDPriv, v. 1, n. 3, p. 189-202, jul./set. 2000. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/19902?mode=full>, acesso em 01.09.2024.acesso em 01.09.2024.

É de se lembrar que a alteração da Lei 9.532/97 apenas está dirigida ao processo sucessório, não alterando outras formas de doação fora das hipóteses mencionadas no artigo 23, restando intocável, em tais casos, o disposto no artigo 40, inciso XII, do RIR.

Neste raciocínio, a tributação do imposto sobre a renda só incidirá nas hipóteses relacionadas a sucessão, mantendo-se ilesa inexistência de tributação de imposto de renda sobre doações não vinculadas ao acréscimo patrimonial decorrente do processo sucessório.

Independentemente do debate sobre a revogação do art. 6º da Lei n. 7.713/88, permanece em vigor em nosso ordenamento jurídico a disposição inserida pelo legislador ordinário na Lei n. 9.532/97, no citado art. 23, que institui a tributação do imposto sobre a renda na transmissão de bens decorrentes do processo sucessório. Esta disposição cria uma nova hipótese de incidência do imposto sobre a renda, com tributação exclusiva, que até então não estava prevista na legislação.

Assim como no capítulo anterior, diante dessa nova disposição, cabe traçar a regra matriz de incidência tributária para essa nova hipótese, conforme o quadro apresentado a seguir:

REGRAS MTRIZ DO IRPF – GANHO DE CAPITAL CAUSA MORTIS						
Antecedente da Hipótese Tributária			Consequente			
Critério Material	Critério Espacial	Critério Temporal	Critério Pessoal		Critério Pessoal	
			<i>Sujeito Ativo</i>	<i>Sujeito Passivo</i>	<i>Base de cálculo</i>	<i>Alíquota</i>
Transferir bem ou direito por valor superior o custo de aquisição	Território nacional ou estrangeiro	Sucessão (evento morte) ou doação em adiantamento de legítima	União	Inventariante ou doador	Diferença ter custo de aquisição e valor da alienação	15%

Contudo, embora a referida hipótese esteja em vigor em nosso ordenamento jurídico, a doutrina apresenta posicionamentos divergentes quanto à sua constitucionalidade, apontando relevantes críticas e levantando questionamentos sobre sua inconstitucionalidade, conforme será demonstrado a seguir.

2.4 (In)constitucionalidade do art. 23 da Lei n. 9.532/97 – posicionamento doutrinário

Analisada a nova hipótese de incidência do imposto sobre a renda, acrescida pela Lei n. 9.532/97, cabe verificar a validade de sua constitucionalidade no âmbito da

doutrina pátria. De forma geral, observa-se duas correntes doutrinárias acerca da validade do art. 23 da Lei n. 9.532/97: uma que defende a inconstitucionalidade do dispositivo e outra que defende sua constitucionalidade.

Os principais argumentos apontados pelas referidas correntes, podem ser sintetizados da seguinte forma: i) a primeira, que aponta a inconstitucionalidade da incidência de imposto sobre a renda em razão da evidente invasão da competência tributária e da ausência de acréscimo patrimonial do doador ou *de cujus*, transmitentes do patrimônio; ii) a segunda corrente, que defende a constitucionalidade do dispositivo, sustenta que a não tributação da doação e do recebimento de herança é uma opção do tradicional do legislador ordinário, que por tal razão, possui previsão expressa no art. 6 da Lei n. 7.713/88.

Dessa forma, a partir da inovação legislativa trazida pelo art. 23 da Lei n. 9.532/97, a tributação sobre a renda nos casos de doação ou adiantamento de legítima seria válida, já que haveria um acréscimo patrimonial.

Em defesa da primeira corrente, Maurício Pereira Cabral argumenta que a hipótese prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97 invadiria a competência atribuída constitucionalmente aos Estados e ao Distrito Federal, implicando em bitributação. Nesse sentido, o autor assevera:

Resta demonstrado que a incidência de Imposto sobre a Renda sobre transmissão causa mortis, também entendida como “sucessão” e “herança”, está eivada de inconstitucionalidade, pois compete exclusivamente aos Estados e Distrito Federal a competência constitucional para instituir impostos sobre esses fenômenos jurídicos. Acolhendo a interpretação do Supremo Tribunal Federal de que são cinco as espécies tributárias e que, em relação aos impostos, impera a exclusividade da competência tributária, a edição de norma geral e abstrata sobre o fato jurídico “morte”, ou sobre signos correlatos “sucessão” e “herança”, por sujeito federado diverso, *in casu*, a União, mostra-se incompatível com ao sistema de direito positivo.⁶³

Muito embora a conclusão da defesa mencionada pelo autor se limite às hipóteses relacionadas ao evento morte, a inconstitucionalidade do dispositivo legal em análise, também se aplicaria às hipóteses de doação, ainda que por outro motivo, qual seja, a inexistência de auferimento de renda pelo doador.

⁶³ CABRAL, Maurício Pereira. Bitributação do ITCMD e do Imposto de Renda na sucessão. In. Estudos sobre ITCMD. Org. Carolina Sena Vieira, Henrique Franceschetto, Rafael Pescador. Belo Horizonte: Dialética, 2021.p.247.

Como analisado na regra matriz de incidência tributária do art. 23 da Lei n. 9.532/97, a lei impôs ao inventariante ou doador o dever de pagar tributo sobre o ganho de capital auferido, todavia, não há como se cogitar que, o doador ao dispor de parte de seu patrimônio tenha obtido um acréscimo patrimonial passível de tributação. Neste sentido destaca Charles Willian McNaughton⁶⁴:

Ora, a doação é o negócio jurídico em que uma parte A, denominada doador, entrega a propriedade de certo bem, gratuitamente, a uma parte B, designada donatário. Essa gratuidade revela ausência de riqueza obtida pelo doador no ato de doação. Não há que se falar, assim, em incidência de IRPF, ainda que o donatário informe em sua Declaração de Ajuste Anual, um valor superior ao bem recebido.

Assim, para autor, tanto na hipótese de doação como na hipótese de sucessão, a transmissão de patrimônio não importa riqueza aos sujeitos passivos discriminados na legislação, sendo que, nem o *de cuius*, nem o doador, adquirem renda nestes fenômenos jurídicos, se afastando, portanto, da hipótese de incidência, geral e abstrata, prevista na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Em contrapartida ao posicionamento da constitucionalidade do dispositivo legal em análise, Fernando Facury Scaff e Francisco Secaf Alves Silveira⁶⁵, em artigo sobre o tema, apontam quatro razões justificam a validade da tributação pelo imposto sobre a renda na transmissão de bens decorrentes de doação e adiantamento de herança.

O primeiro se refere ao fato de que a hipótese prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97 seria restritiva, não abrangendo todas as hipóteses de doação, mas tão, somente aquelas relacionadas ao processo sucessório.

A segunda se refere ao fato de que, diferente do que ocorre no caso do pagamento do ITCMD quando do recebimento de herança em razão do processo sucessório, em que o sujeito passivo é o donatário, na hipótese prevista art. 23 da Lei n. 9.532/97 o sujeito passivo é o próprio doador.

O terceiro argumento se refere ao fato de que o dispositivo legal em análise não é imposição feita ao contribuinte, mas apenas uma opção, possibilitando o reconhecimento do suposto ganho de capital em momento futuro.

⁶⁴ MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. p.582.

⁶⁵ SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Francisco Scaff Alves. Tributação das doações: o conflito entre o imposto de renda e ITCMD. In: 100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022). Coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto e Alexandre Evaristo Pinto:1 ed. São Paulo:MP,2022.p.1055-1071.

Por fim, o último argumento apresentado consiste naquele em que o acréscimo patrimonial decorrente de doação e adiantamento de legítima estaria abarcado pelo conceito de proventos de qualquer natureza, esculpido no inciso II do art. 43 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a adoção a teoria da renda como acréscimo patrimonial.

Este último argumento, sempre foi defendido pela administração tributária, como se denota da Solução de Consulta n. 309/18⁶⁶. Muito embora a referida solução tivesse como contexto fático a doação em remessa ao exterior, em seus fundamentos, se verifica o entendimento do fisco federal de que doação em si, proporcionaria um acréscimo patrimonial passível de tributação do imposto sobre a renda, se enquadrando no conceito de proventos de qualquer natureza. Neste sentido, colhe-se trecho da referida solução de consulta:

Observe-se que, ainda que os valores remetidos não sejam produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (conceito de renda) enquadram-se, perfeitamente, no conceito de “proventos de qualquer natureza”, contido no art. 43, inciso II, do CTN, pois acarretam um acréscimo patrimonial para a entidade que recebe a importância remetida, independentemente da destinação que ela dará, posteriormente, aos recursos.

Neste viés, a doação realizada em âmbito territorial nacional consistiria em uma opção legislativa, privilegiando os residentes em detrimento daqueles donatários localizados no exterior.

Ainda defendendo a posição de constitucionalidade do referido dispositivo, Mateus Calicchio Barbosa e Ricardo André Galendi Jr⁶⁷, em artigo sobre o tema, realizam valiosa investigação a respeito da possibilidade ou não de tributação do imposto sobre a renda, enfrentando a argumentação de invasão da competência constitucional de tributação atribuída aos entes federados.

⁶⁶ IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF EMENTA: REMESSAS PARA O EXTERIOR. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA. Os valores remetidos a título de doação a residente ou domiciliado no exterior, pessoa física ou jurídica, sujeitam-se à incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), ou de 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Regulamento do Imposto de Renda, anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), art. 744, caput e §1º.

⁶⁷ BARBOSA, Mateus Calicchio. GELNDI JR. Ricardo André. Doações, Heranças e o Imposto de Renda: o acréscimo patrimonial gratuito na competência da União. In: Direito tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri. IBDT, São Paulo:2023.p.71-96

De acordo com os citados autores, a opção de não tributação das doações e heranças sempre foi eleita pelo legislador ordinário, como se fosse uma espécie tradição legislativa, que desde o Decreto n. 16.581/24, estabelecia no art. 26,⁶⁸ a isenção ao imposto sobre a renda nessas hipóteses.⁶⁹

No mesmo sentido, defendeu Ives Granda Martins, ao responder consulta jurídica que questionava validade da incidência de imposto sobre a renda de doações recebidas em dinheiro. Segundo o ilustre jurista:

Ora, o dispositivo retro transcrito claramente afasta qualquer tributação por doações ou herança na figura do donatário. É caso de isenção e não de "não incidência", na medida em que a lei expressamente cuida da hipótese. Nos casos de "não-incidência", conforme clássica lição dos formuladores do atual sistema, a lei não cuida da hipótese.⁷⁰

Portanto, na linha defendida acima, a impossibilidade de tributação da doação ou do recebimento de herança significaria uma isenção prevista legalmente, mas não caracterizaria uma invasão de competência tributária.

Isto porque, a tributação do imposto de renda sobre doações e heranças não representaria uma bitributação, mas, tão somente, um *bis in idem*, ou seja, existiria apenas uma bitributação econômica, mas não jurídica. Como exemplo da validade da referida norma, utiliza a hipótese de uma transmissão de bens imóveis de forma onerosa, que é tributada não só pelo imposto sobre a renda quando verificado o ganho de capital, como também pelo imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI). Assim, ambos os impostos incidem sobre uma mesma base econômica, mas por razões jurídicas distintas: o imposto municipal pela transmissão de bens imóveis e o imposto sobre a renda decorrente do acréscimo patrimonial verificado.

Por esse motivo, segundos aos autores, o Código Tributário Nacional ao ter adotado a teoria da renda-acréscimo, englobaria também o acréscimo patrimonial gratuito, inclusive aquelas advindos de prêmios e sorteios, que se equivaleriam a

⁶⁸ Art. 26. Em todas as categorias não entrarão no computo deste rendimento: [...]b. o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

⁶⁹ BARBOSA, Mateus Calicchio. GELNDI JR. Ricardo André. Doações, Heranças e o Imposto de Renda: o acréscimo patrimonial gratuito na competência da União.p.93

⁷⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro: opinião legal.p. 262.

situação de recebimento de doações e heranças, sendo sua não tributação uma opção legislativa.⁷¹

Não obstante os argumentos a favor da constitucionalidade da incidência de imposto sobre a renda das hipóteses de doação ou adiantamento de legítima, estes não parecem ser suficientes das manter a validade constitucional do disposto no art. 23 da Lei n. 9.532/97.

Primeiramente, como destacado, o dispositivo legal em análise remete ao doador ou *de cujus* o dever de pagamento do tributo, quando na realidade, este sujeito passivo eleito está se desfazendo do seu patrimônio. Desta maneira, ainda que se cogite pela constitucionalidade da hipótese de incidência prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97 ao permitir a incidência de imposto sobre a renda de transferências de bens, quando a transferência ocorrer por valor maior do que o custo de aquisição, o referido dispositivo se mostra inconstitucional em relação ao sujeito passivo eleito para suportar a exação tributária.

Em linha com o que fora exposto acerca do princípio da capacidade contributiva, o critério material deve estar não só relacionado com a base de cálculo eleita, como também, com o sujeito passivo escolhido pelo legislador para suportar a obrigação tributária, sendo que, ao impor ao transmitente o dever de recolhimento do tributo, afastaria a validade constitucional da hipótese prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97.

Poder-se-ia cogitar que tal argumento ainda não seria suficiente para sustentar a hipótese de inconstitucionalidade do critério material estabelecido no art. 23 da Lei n. 9.532/97, na hipótese de alteração legislativa, impondo ao donatário o dever de recolhimento do tributo, para validar a constitucionalidade do critério material mencionado.

Todavia, mesmo nesta hipótese constitucionalidade do dispositivo parece não se manter, haja vista que mesmo o sujeito passivo da obrigação fosse o donatário ou herdeiro, o recebimento de um bem, não necessariamente implicará em acréscimo patrimonial, pelos menos, não se considerarmos a necessidade de disponibilidade econômica do bem recebido. Desta forma, com exceção da hipótese de o bem

⁷¹ BARBOSA, Mateus Calicchio. GELNDI JR. Ricardo André. Doações, Heranças e o Imposto de Renda: o acréscimo patrimonial gratuito na competência da União.p.94.

transmitido possuir liquidez imediata, caracterizando um acréscimo líquido e imediato, a transmissão de outros bens, não se enquadraria no conceito de renda.

Noutros termos, se limitarmos a adoção da teoria da renda como produto, a tributação do recebimento de doação ou herança, seria facilmente afastada pelo fato de que o recebimento de um patrimônio à título gratuito não seria produto oriundo do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e, portanto, não poderia sofrer a incidência de imposto sobre a renda. Porém, mesmo validando a adoção da teoria predominante da renda como acréscimo, o recebimento de um bem, que não seja dinheiro, não implica no acréscimo líquido ao donatário. Basta supor a situação de recebimento de um bem cujo valor de manutenção seja muito superior à capacidade contributiva do herdeiro ou do donatário.

Não são raros os casos de inventários em que a conclusão do processo é inviável, tendo em vista que o patrimônio auferido pelo *de cuius* só pode ser transmitido aos herdeiros com a alienação desses bens.

Assim, auferimento de renda na hipótese de doação ou recebimento de herança, que validaria a hipótese prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97, só ocorreria com o recebimento em moeda corrente nacional, já que a transmissão de outros bens cuja disponibilidade econômica não pode ser verificada no momento do recebimento dos bens, não poderia se enquadrar no conceito de renda.

Nesta linha, como analisado quando do estudo do critério material do imposto sobre a renda, a disponibilidade necessária para tributação da renda não pode ser somente jurídica, mas também econômica, em coerência princípio da capacidade contributiva.

Portanto, apesar dos argumentos que validam a possibilidade de tributação do imposto sobre a renda da hipótese de doação ou recebimento de herança, a hipótese de incidência proposta pelo art. 23 da Lei n. 9.532/97, não demonstra validade com o conceito de renda que decorre da previsão constitucional, à exceção do recebimento de doação ou herança em moeda corrente e, desde que o sujeito passivo da obrigação tributário fosse o recebedor dos bens transmitidos.

Mesmo nesta hipótese, de recebimento em moeda corrente, o dispositivo legal, na forma como escrito, perderia sua coerência e validade, pois, não ocorreria diferença de custo de aquisição e registro ao valor de mercado, sendo desnecessária a disposição contida no art. 23 da Lei n. 9.532/97, já que o acréscimo patrimonial, com

disponibilidade econômica, estaria caracterizado no momento da transmissão, autorizando a tributação do imposto sobre a renda.

Nas demais hipóteses de recebimento de bens móveis ou imóveis à título gratuito, a disponibilidade econômica só adviria com a posterior alienação pelo herdeiro ou donatário, especialmente, pelo fato de que o acréscimo efetivo ao patrimônio do donatário o herdeiro só existiria se na alienação posterior ocorrer com variação positiva em relação ao custo de aquisição do próprio doador.

Noutros dizeres, eventual ganho de capital só pode ser verificado nas operações de transmissão de bens onerosas e naquelas que ocorrem de forma gratuita.

Como se nota, a doutrina possui diferentes correntes sobre a possibilidade de tributação do imposto sobre a renda no recebimento de doação ou herança, não havendo consenso acerca da validade dessa tributação.

Realizada a análise do dispositivo art. 23 da Lei n. 9.532/97, bem como dos posicionamentos acerca da validação constitucional do referido dispositivo, o próximo capítulo analisará o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

3. POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A RESPEITO DO TEMA

Semelhante à divergência doutrinária exposta no capítulo precedente, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal tem sido oscilante quando a validade constitucional do art. 23 da Lei n. 9.532/97, ora validando o referido dispositivo, ora fulminando pela sua inconstitucionalidade.

A seguir serão analisados três julgados que demonstram essa divergência.

3.1 Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 1.387.761 Espírito Santo

No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 1.387.761 Espírito Santo, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, a Primeira Turma⁷² da Corte Suprema, negou provimento ao agravo em recurso extraordinário interposto pela União, contra a decisão proferida pelo tribunal de origem, que teria afirmado a inexistência de acréscimo patrimonial passível de tributação do imposto sobre a renda.

Neste sentido colhe-se ementa do julgado:

Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Imposto sobre a renda. Ganho de capital. Antecipação de legítima. Ausência de acréscimo patrimonial. Vedação à bitributação.

1. Agravo interno contra decisão monocrática que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo interposto em face de acórdão que afastara a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado por ocasião da antecipação de legítima (Lei n° 7.713/1988, art. 3º, § 3º; e Lei n° 9.532/1997, art. 23, § 1º e § 2º, II).

2. Esta Corte possui entendimento de que o imposto sobre a renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente (RE 172.058, Rel. Min. Marco Aurélio). Na antecipação de legítima, não há, pelo doador, acréscimo patrimonial disponível. Acórdão alinhado à jurisprudência desta Corte.

3. O constituinte repartiu o poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, predeterminam as materialidades tributárias. Esse modelo visa a impedir que uma mesma materialidade venha a concentrar mais de uma incidência de impostos de um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou de entes

⁷² Que tinha como formação os seguintes ministros: Luís Roberto Barroso (Presidente), Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux e Alexandre de Moraes.

diversos (vedação à bitributação). Princípio da capacidade contributiva.

4. Admitir a incidência do imposto sobre a renda acabaria por acarretar indevida bitributação em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD).

5. Agravo interno a que se nega provimento. (grifos do autor)⁷³

O caso em questão, originário da Justiça Federal de Vitória/ES, tratava de um pleito de declaração de inexistência de relação jurídica-tributária, proposto pelo doador de bens imóveis contra a União, com o fundamento de que, para o contribuinte doador, haveria decréscimo patrimonial, o que tornaria impossível a tributação pelo imposto sobre a renda,

A Corte se posicionou favoravelmente à pretensão do contribuinte, acolhendo a alegação de que o doador não teria auferido renda, decorrente do acréscimo patrimonial com disponibilidade econômica ou jurídica, bem como, destacou a repartição de competência no poder de tributar pelos entes federados, de modo que, admitir a incidência do imposto sobre a renda nos moldes defendidos pela Fazenda acabaria por acarretar indevida bitributação, na medida em que também incidiria o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD).

No tocante ao argumento da inexistência de acréscimo patrimonial com disponibilidade econômica ou jurídica, a Corte Suprema ratificou o posicionamento do tribunal de origem, que asseverava:

Ora, referidas leis ordinárias, ao estabelecerem que a doação constitua acréscimo patrimonial para o doador, mesmo que acréscimo resultante de valorização de mercado, invadem campo legislativo já preenchido por norma reservada à lei complementar, considerando-se que, com a doação, o doador se desfaz de seu patrimônio, fato jurídico não gerador de aquisição de disponibilidade econômica.[...] pois, ao considerarem a doação celebrada de ascendente para descendente como modalidade de alienação a qualquer título, configurando acréscimo patrimonial para o doador, extrapolam o conceito de renda e proventos de qualquer natureza definido constitucionalmente.⁷⁴

Desta forma, a Suprema Corte validou o entendimento de que na hipótese prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97, não seria possível a cobrança de imposto sobre a renda do doador em razão da doação ou adiantamento de legítima, pela ausência

⁷³ STF. ARE nº 1.387.761/ESAgR. Relator: Roberto Barroso, 1ª Turma, julgado em 22/02/2023.

⁷⁴ Idem.

de concretização da hipótese de incidência prevista abstratamente, ou seja, nesta hipótese não existira acréscimo patrimonial ao transmitente.

A Corte também manifestou o posicionamento doutrinário acerca da existência de bitributação, no sentido de que não poderia a União invadir competência privativa dos Estados e Distrito Federal a tributar a transmissão de bens em razão da morte ou doação. Neste sentido, colhe-se trecho do julgado:

Além disso, saliente-se que o constituinte optou por positivar a repartição do poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, predeterminam as materialidades tributárias. 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). [...] admitir a incidência do imposto sobre a renda nos moldes defendidos pela Fazenda acabaria por acarretar indevida bitributação, na medida em que também incidiria o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD).⁷⁵

Cumprido ressaltar que o posicionamento foi firmado por maioria da Primeira Turma do STF, sendo a Ministra Carmen divergente apresentado voto vogal, na qual afirmava o posicionamento de que inexistiria bitributação, haja vista a existência de hipóteses de incidência diversas, ainda que sobre a mesma base econômica.

Desta forma, dos recentes julgados do STF sobre o tema, o primeiro julgado analisado acima, que foi julgado em plenário virtual de 10.02.2023 a 17.02.2023, se manifestou de forma favorável aos contribuintes, acolhendo os argumentos doutrinários que defendem a inconstitucionalidade do dispositivo legal em análise, seja pela ausência de acréscimo patrimonial do doador, seja pela impossibilidade de tributação da União sobre fenômeno jurídico que seria de exclusividade dos Estados e Distrito Federal.

Todavia, tal posicionamento não se mostra unânime na Corte Suprema, conforme será demonstrado no tópico posterior.

⁷⁵ Idem.

3.2 Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.425.609 Goiás

De forma oposta ao julgado colacionado acima, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.425.609 Goiás, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a Segunda Turma⁷⁶ da Corte Suprema, por maioria negou provimento ao agravo regimental interposto pelo contribuinte, conforme ementa transcrita abaixo:

Direito Tributário. 2. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário Com Agravo. 3. Imposto Sobre a Renda. Ganho de Capital. Existência de Acréscimo Patrimonial. Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. 4. Alegação de bitributação. Não ocorrência. 5. Agravo Regimental a que se nega provimento⁷⁷

A demanda em questão foi proposta pelo contribuinte contra a União, reclamando a inexistência de relação jurídica-tributária, perante a Justiça Federal de Goiás/GO, sob a alegação de que, já tributada a transmissão causa mortis pelo ITCMD, não haveria espaço para a tributação da renda pela União. Embora o Tribunal de origem tenha reconhecido a inconstitucionalidade do dispositivo legal em análise, o Ministro Relator, ao julgar o recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional, proveu o recurso, sob o fundamento de que não haveria invasão da competência tributária prevista constitucionalmente. Segundo o relator, o §1º do art. 23 da Lei n. 9.532/97 apenas explicitaria o momento da tributação do ganho de capital, sendo que a transmissão de bens por doação ou o recebimento de herança implicaria em acréscimo patrimonial passível de tributação pelo imposto de renda.

Tanto o contribuinte quanto a Procuradoria Geral da República interpuseram agravo regimental contra a decisão monocrática. Na sessão virtual de 10.5.2024 a 17.5.2024, por maioria de votos, com divergência dos Ministros Dias Toffoli e André Mendonça, a Turma manteve o posicionamento já proferido pelo Relator na decisão monocrática, ratificando a inexistência de bitributação, com o fundamento de que a legislação ordinária apenas teria definido o momento do ganho de capital, tratando de um fato jurídico que já poderia ser tributado pela União.

⁷⁶ Composta pelos seguintes ministros: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Gilmar Mendes, Edson Fachin, Nunes Marques e André Mendonça.

⁷⁷ STF.AG.Reg.RE n.1.425.609/GO. Rel. Gilmar Mendes. 2ª Turma julgado em 20/05/2024.

Todavia, merece destaque o voto divergente proferido pelo Ministro Dias Toffoli, na qual, seguindo o raciocínio adotado no ARegRE 1.387.761/ES, adotou o posicionamento de que havendo diminuição do patrimônio do doador ou o *de cuius*, não há que se considerar na ocorrência do critério material do imposto sobre a renda que pressupõe o acréscimo patrimonial com disponibilidade.

Transcreve-se trecho relevante do voto:

O contribuinte, nesse caso, é o próprio doador, segundo a mesma lei. Ocorre que, como visto, a doação provoca diminuição do patrimônio do doador. Afora isso, entendo, especialmente à luz da capacidade contributiva, que não é razoável exigir do doador, o qual já se desfez do bem, diminuindo seu patrimônio, pagamento de imposto de renda sobre ganho de capital — decorrente da simples diferença entre aqueles valores — que o bem doado teria experimentado antes da doação.⁷⁸

Além disso, destacou em seu voto que o acréscimo patrimonial, para fins de imposição do imposto sobre a renda, pressupõe uma operação onerosa, considerando que as operações gratuitas somente poderiam ser tributadas pelos Estados e pelo Distrito Federal. Deste modo, asseverou o ilustre Ministro que, no ato de doação ou de transmissão causa mortis, não há para o transmitente a disponibilidade econômica ou jurídica do patrimônio; pelo contrário, o sujeito passivo está se desfazendo do seu patrimônio, conforme destacado:

De outra perspectiva, pode-se também argumentar que tal ganho de capital era simplesmente simbólico para fins de imposto de renda, por não estar efetivamente disponível àquele (isto é, ao doador, no momento anterior à doação), quer em termos econômicos, quer em termos jurídicos.⁷⁹

Nota-se, que diferente do que exposto nas razões do voto vencedor, o voto divergente do Ministro Dias Toffoli enfrenta a questão, considerando os princípios da personalidade e da capacidade contributiva, princípios constitucionais norteadores do imposto sobre a renda.

Finalmente, no voto divergente, ainda foi esposado o entendimento de que permitir a cobrança de imposto sobre a renda nos casos de doação e recebimento de

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ Idem.

herança, seria permitir “dupla tributação sobre tal ganho de capital, que já está sujeito ao ITCMD, violando, assim, a Constituição Federal.”

Desta forma, ao contrário do que decidido pela Primeira Turma do STF, a Segunda Turma, ainda que por maioria, firmou o posicionamento convalidando a cobrança de IRPF nas operações de doação e recebimento de herança.

3.3 Agravo Regimental Recurso Extraordinário 1.437.588 Minas Gerais

Por fim, o posicionamento da Primeira Turma, firmado no ARegRE 1.387.761/ES não perdurou por muito tempo. A última decisão sobre o tema, proferida no Agravo Regimental Recurso Extraordinário 1.437.588 Minas Gerais, de relatoria do Ministro Luiz Fux, negou provimento ao agravo regimental interposto pelo contribuinte, possibilitando a tributação do imposto sobre a renda na forma prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97. No caso em questão, o Ministro Relator, em decisão monocrática deu provimento ao recurso extraordinário proposto pela União, com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPF. ITCMD. SUCESSÃO. GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO DE BEM *CAUSA MORTIS*. SUPOSTO *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA. RECURSO PROVIDO.⁸⁰

Conforme a inicial daqueles autos, foi proposto mandado de segurança na Justiça Federal de Divinópolis/MG, em que a Impetrante pretendia a declaração de extinção da obrigação tributária sobre a transferência de bens em razão do falecimento de seu cônjuge, tendo em vista o pagamento do ITCMD. Em verdade, a inicial é sucinta em relação aos aspectos fáticos, mencionando, tão somente, a existência de cobrança de imposto sobre a renda, embora já tenha sido realizado o pagamento do ITCMD.

O Tribunal de origem assegurou o direito do contribuinte, decisão esta que foi objeto de interposição de recurso extraordinário pela Fazenda Nacional. Na sua decisão monocrática, o Ministro Relator entendeu pela inexistência de bitributação, haja vista a incidência dos IRPF e do ITCMD ocorrerem sobre fatos geradores distintos, ou seja, o ITCMD sobre a transmissão causa mortis e ao IRPF sobre o ganho

⁸⁰ STF.AG.Reg.RE n. 1.437.588/MG. Relator Gilmar Mendes. 1ª Turma julgado em 20/05/2024.

de capital dos ativos herdados. No mesmo sentido, também seria diversa a base de cálculo dos mencionados impostos, na medida em que no primeiro a base de cálculo é o valor venal do bem transmitido e no segundo o ganho de capital verificado na operação.

Nesta linha colhe-se trecho do julgado:

Analisados os autos, verifica-se que o cerne do caso é a suposta ocorrência de *bis in idem* entre a incidência do IRPF e o ITCMD sobre bens e valores recebidos por meio de herança. Destaque-se que há distintos fatos geradores. O IRPF deve incidir sobre o patrimônio acrescido referente ao ganho de capital dos ativos herdados. O ITCMD incidirá sobre a transmissão causa mortis da propriedade. Distintas, também, as bases de cálculo. Enquanto no IRPF a base de cálculo é o acréscimo apurado entre o valor de mercado no momento da transmissão da herança e o valor de aquisição do bem, no caso do ITCMD, temos que a base de cálculo é o valor venal do bem transmitido causa mortis.⁸¹

Fundamentou ainda sua decisão do precedente analisado acima, RE 1.425.609, rel. Min. Gilmar Mendes, afastando a existência de *bis in idem*⁸². Julgado em 27 de junho de 2023, a decisão foi objeto de agravo interno pelo contribuinte, quando a Primeira Turma⁸³, de forma unânime, em sessão virtual realizada de 11.08.2023 a 21.08.2023, entender por desprover o agravo interposto, ratificando as mesmas razões da decisão monocrática.

Desta forma, dos mais recentes julgados sobre a matéria perante o Supremo Tribunal, pode-se concluir ambas as Turmas validam a cobrança pela União do imposto sobre a renda nas hipóteses de doação ou recebimento de herança, afastando o fundamento da existência de bitributação.

Todavia, a matéria ainda não está pacificada no âmbito daquela Corte Suprema, de forma que, somente quando da decisão pelo plenário da Corte, analisar a matéria, fixando um posicionamento que possa dar segurança jurídica aos contribuintes, será possível cravar a (in)constitucionalidade daquela hipótese de incidência estabelecida pelo legislador ordinário.

⁸¹ Idem.

⁸² Nota-se que apesar do Agravo Regimental no RE 1.425.609/GO só ter sido julgado em 2024, já em 2023 o Ministro Relator, de forma monocrática, havia desprovido o recurso.

⁸³ Composta pelos seguintes ministros: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Cármen Lúcia, Luiz Fux, Alexandre de Moraes e Cristiano Zanin.

Neste sentido, além dos julgados analisados, recentemente, no dia 22 de outubro do corrente ano, foi finalizado o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.439.539/RS⁸⁴, em trâmite na Primeira Turma⁸⁵, de relatoria do Ministro Flávio Dino, que iniciou o julgamento em plenário virtual em 08.03.2024, votando o relator de forma favorável aos contribuintes, adotando em sua fundamentação idêntico argumento mencionado no ARegRE 1.387.761/ES, sendo acompanhado pela Ministra Cármen Lúcia, Ministro Cristiano Zanin e pelo Ministro Alexandre de Moares.⁸⁶

Portanto, até que a questão seja levada a julgamento no pleno da Suprema Corte, verifica-se uma insegurança jurídica nas operações de transferência de bens móveis e imóveis nos casos de doação e recebimento de herança, devido à ausência de um posicionamento unânime sobre o tema.

⁸⁴ STF. AReg no RE 1439539. Rel. Flavio Dino. 1ª Turma. Sessão Virtual. Início de Julgamento 08.03.2024.

⁸⁵ Com a seguinte composição: Composta pelos seguintes ministros: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Cármen Lúcia, Luiz Fux, Alexandre de Moraes e Cristiano Zanin.

⁸⁶ Cujas ementa ainda não foi publicada, estando disponível somente o voto e relatório em plenário virtual, disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6651871>, acesso em 01.11.2024.

CONCLUSÃO

Como foi possível verificar no decorrer deste trabalho, a Constituição Federal de 1988, no que se refere à distribuição das competências tributárias, o texto constitucional estabeleceu de forma rígida, minuciosa e analítica o limite de atuação dos entes federados, especialmente, no que se refere a criação de impostos. Além dessas normas de estrutura, a Carta Magna ainda estabeleceu princípios norteadores na criação desses tributos, que devem ser observados, sob pena de se constatar sua inconstitucionalidade, conforme demonstrado no segundo capítulo.

Também, a validação da norma jurídica, que decorre do processo intelectualivo no operador jurídico também pode ser confirmada o intermédio da utilização da regra matriz de incidência tributária, que estabelece critérios objetivos e seguros de análise, impondo ao operador jurídico a obediência a critérios lógicos, desviando-o de tendências consequencialista da interpretação normativa, conforme demonstrado no primeiro capítulo.

Dessa forma, após análise do instrumento metódico da regra matriz de incidência tributária e de sua aplicação concreta aos impostos em análise (ITCMD e IRRF), bem como das regras constitucionais e os princípios norteadores desses impostos, passou-se a análise dos dispositivos legais que atualmente regulam a tributação do imposto sobre a renda nas hipóteses de transmissão de bens decorrentes do processo sucessório e doação, em especial, os arts. 6 da Lei n. 7.713/88 e 23 da Lei n. 9.532/97.

Sob a ótica doutrinária, constatou-se a divergência quanto ao posicionamento sobre a constitucionalidade do artigo 23 da Lei n. 9.532/97, sendo que grande parte dos estudos analisados sobre o tema, asseveram sua validade, sob primordialmente quatro fundamentos: O primeiro a hipótese restritiva prevista no art. 23 da Lei n. 9.532/97, não abrangendo todas as hipóteses de doação, mas tão, somente aquelas relacionadas ao processo sucessório. A segunda se ao fato de que o sujeito passivo é o doador e não o donatário, como ocorre no caso do pagamento do ITCMD. O terceiro argumento se refere ao fato de que isenção contida no art. 6 da Lei n. 7.713/88 é uma opção legislativa que tradicionalmente se impôs no Brasil, mas que não decorre de uma imposição constitucional, de modo que a inovação trazida art. 23 da Lei n. 9.532/97 teria revogado, pelo menos, parcialmente a referida isenção.

Por fim, o último argumento apresentado consiste naquele em que o acréscimo patrimonial decorrente de doação e adiantamento de legítima estaria abarcado pelo conceito de proventos de qualquer natureza, esculpido no inciso II do artigo 43 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a adoção a teoria da renda como acréscimo patrimonial.

Não obstante esse posicionamento, que se verificou como majoritário nas obras doutrinárias analisadas, sob o prisma constitucional, se mostrou mais coerente a interpretação firmada – pelo menos a maior parte dos recentes julgados realizados pela Corte Suprema e analisados neste trabalho – que confirma a inconstitucionalidade da imposição do imposto sobre a renda nas operações de doação ou recebimento de herança, haja vista a existência de bitributação, por invasão da competência tributária atribuída aos estados e ao Distrito Federal pela União, bem como a ausência de correlação do critério material eleito pelo legislador ordinário nesta hipótese e o sujeito passivo designado para suportar tal exação.

Além de tais fundamentos, verificados nos julgados analisados, pode-se acrescentar o fundamento de que, na hipótese estabelecida no artigo 23 da Lei n. 9.532/97, mesmo com a transferência do bem por valor superior ao seu custo, não ocorre a disponibilidade econômica da renda, já que a transmissão se dá de forma gratuita.

Portanto, considerando a problemática apresentada neste trabalho a respeito da insegurança jurídica quando da realização da transmissão de bens por doação e adiantamento de legítima, aliada à justificativa apresentada quanto à intensificação da fiscalização federal nessas operações, verificou-se que, tanto no âmbito doutrinário quanto no âmbito jurisprudencial, especialmente no recente posicionamento do tema pela Suprema Corte, existe uma divergência de entendimento sobre a matéria. Assim, embora doutrinariamente se tenha verificado uma maioria que defende a constitucionalidade do dispositivo analisado, jurisprudencialmente tais fundamentos não são confirmados pela Corte Superior, o que decisivamente gera insegurança jurídica aos contribuintes.

Por fim, considerando o atual contexto das proposições legislativas que pretendem a concretização da reforma tributária, a conversão das disposições legislativas àquilo que tem se apresentado como posicionamento predominante sobre

o tema perante o Supremo Tribunal Federal se mostra como um fenômeno jurídico de grande relevância, que poderá proporcionar segurança jurídica aos contribuintes.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário Brasileiro. 12 ed. São Paulo:Saraiva.2006.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARBOSA, Mateus Calicchio. GELNDI JR.Ricardo André. Doações, Heranças e o Imposto de Renda: o acréscimo patrimonial gratuito na competência da União. In: Direito tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Lúis Eduardo Schoueri. IBDT, São Paulo:2023.p. 71-96. Disponível em: <https://www.lacazmartins.com.br/wp-content/uploads/2023/12/Doacoes-Heranca-e-o-Imposto-de-Renda.pdf>. Acesso em 26.09.2024.

CABRAL, Maurício Pereira. Bitributação do ITCMD e do Imposto de Renda na sucessão. In. Estudos sobre ITCMD. Org. Carolina Sena Vieira, Henrique Franceschetto, Rafael Pescador. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

CARRAZA, Roque Antonio. Impossibilidade de Conflitos de competência no sistema tributário. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>, acesso dia 01.09.2024
CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (O construtivismo lógico-semântico. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini. A regra matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos. In: Lógica e Direito.Coord. Paulo de Barros Carvalho. Org. Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência, 9 ed. São Paulo:Saraiva,2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019.

LINS, Robson Maia. Curso de Direito tributário Brasileiro, de Robson Maia Lins 1 ed. São Paulo:Noeses.2022.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro: opinião legal. Revista de Direito Privado: RDPriv, v. 1, n. 3, p. 189-202, jul./set. 2000. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/19902?mode=full>, acesso em 01.09.2024. acesso em 01.09.2024.

MCNAUGHTON, Charles Willian. Curso de IRRF. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2022.

MURPHY, Celia Maria de Souza. O imposto sobre a renda à luz da Constituição. 1ed. São Paulo:Noeses.2020.

NOGUEIRA, Julia Menezes. Imposto sobre a Renda na fonte. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 458-523. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/04/NArt.01-2003.pdf> Acesso em 22.11.2024.

PAULSEN, Leandro. DE MELO, José Eduardo Soares. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012.

SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Francisco Scaf Alves. Tributação das doações: o conflito entre o imposto de renda e ITCMD. In: 100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022). Coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto e Alexandre Evaristo Pinto: 1 ed. São Paulo:MP,2022.p.1055-1071.

SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

SHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 5 ed. São Paulo:Saraiva,2015.

STF.AG.Reg.RE n. 1.437.588/MG. Relator Gilmar Mendes. 1ª Turma julgado em 20/05/2024.

STF.AG.Reg.RE n.1.425.609/GO. Relator Gilmar Mendes. 2ª Turma julgado em 20/05/2024.

STF.ARE nº 1.387.761/ESAgR. Relator: Roberto Barroso, 1ª Turma, julgado em 22/02/2023.

STF. AReg no RE 1439539. Rel. Flavio Dino. 1ª Turma. Sessão Virtual. Início de Julgamento 08/03/2024 finalizado em 22/10/2024.