

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
DIREITO

BRUNO SEGAT ROCHA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHO DE CAPITAL
DECORRENTE DA TRANSMISSÃO DE BENS E DIREITOS POR CAUSA *MORTIS* E DOAÇÃO**

Porto Alegre
2024

GRADUAÇÃO



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA VALORIZAÇÃO DE BENS E DIREITOS TRANSMITIDOS CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

Bruno Segat Rocha*

Cláudio Lopes Preza Junior**

RESUMO

O presente artigo visa analisar a incidência e/ou a não-incidência, de Imposto de Renda (IR), sobre o ganho de capital decorrente da valorização de bens e/ou direitos transmitidos causa mortis e doação, já tributados por ITCMD e, os reflexos decorrentes de sua tributação, que contrariam artigos constitucionais, bem como do Código Tributário Nacional e as leis estaduais específicas para aplicação do tributo. Para tanto, serão estudados aspectos gerais dos tributos envolvidos na divergência jurídica – ITCMD e Imposto de Renda, buscando o entendimento acerca das suas características, como fato gerador, base de cálculo, alíquotas, aplicação, etc. Num segundo momento, far-se-á uma contraposição entre duas decisões recentes e contraditórias, proferidas pelas duas Turmas do STF – Superior Tribunal Federal, sobre o tema proposto acima, em curto espaço de tempo, gerando insegurança jurídica na aplicabilidade das leis tributárias. Adotou-se na pesquisa, a metodologia referencial bibliográfica, utilizando-se de livros, artigos e obras que versam a respeito do tema ora estudado e da legislação brasileira e o comparativo entre o estudo dos Acórdãos referidos.

Palavras-chave: Transmissão causa mortis e doação; Imposto de Renda; Ganho de capital; Bitributação; Confisco; Inconstitucional.

* Acadêmico do IX semestre do Curso de Direito PUCRS.

** Orientador. Advogado Tributarista, Doutor e Mestre, professor de Direito Tributário PUCRS

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	3
2 OS IMPOSTOS SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS E SUAS ESPÉCIES.....	5
2.1 Legislação Federal sobre o ITCMD.....	6
3 IMPOSTO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO.....	7
3.1 Conceito. Incidência. Vigência.....	7
3.2 Fato gerador.....	8
3.2.1 Conceito.....	8
3.2.2 Lançamento tributário sobre a transmissão de herança e legado.....	9
3.2.3 Lançamento tributário sobre transmissões pela doação.....	10
3.2.4 Não-incidência de ITCMD.....	10
3.2.5 Lei Estadual do Rio Grande do Sul. Base de cálculo. Alíquota.....	11
4 IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	13
4.1 Conceito.....	13
4.2 Fato gerador. Base de cálculo.....	13
4.3 Distinção entre os fatos geradores de imposto de renda e do ITCMD e, a teoria do acréscimo patrimonial.....	13
4.4 A vedação legislativa para a tributação de IR (imposto de renda), sobre ganho de capital, sobre bens e direitos, transmitidos por causa mortis e doação.....	15
5 DECISÕES DIVERGENTES DAS TURMAS DO STF.....	18
5.1 Decisão da Primeira Turma.....	18
5.2 Decisão da Segunda Turma.....	19
5.3 Contraposições das Decisões.....	19
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	21
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	23

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo, visa analisar, a incidência e/ou a não-incidência, de Imposto de Renda (IR), sobre o ganho de capital decorrente da valorização de bens e/ou direitos transmitidos causa mortis e doação, já tributados pelo Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD. A problemática analisada neste artigo, tem discussão travada, pelo menos desde o ano de 1957, quando o Brasil estava sob a égide da Constituição Federal de 1946, onde o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre a inconstitucionalidade da cobrança do imposto de renda¹, acima referido.

Atualmente, a cobrança do imposto de renda sobre o ganho de capital de bens e direitos transmitidos por herança, legado ou doação, é trazida ao ordenamento jurídico pela Lei 9.532/97, mais especificamente no seu artigo 23, § 1º, conforme abaixo colocado, cuja redação é a seguinte:

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

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.²

Na prática, a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital, seria por exemplo: se um imóvel estava na declaração de IRPF - imposto de renda de pessoa física do falecido, pelo valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), adquirido em 2017, ao ter seu valor atualizado pela Secretaria da Fazenda Estadual para o pagamento de ITCMD, para 800.000,00 (oitocentos mil reais), no ano de 2024, o Espólio ficará sujeito a recolher 15% de imposto de renda sobre a diferença de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), considerando, que este valor, está de forma apenas ilustrativa, pois a diferença seria menor, após serem aplicados os fatores de

¹ “Não cabe o imposto de renda sobre lucro imobiliário se o imóvel vendido foi havido causa-mortis” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 32.979/DF, Relator: Ministro Ribeiro da Costa, Segunda Turma, julgado em 15/01/1957).

² BRASIL. **Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9532.htm. Acesso em: 27 jun. 2024.

redução do programa de Apuração de Ganhos de Capital (GCAP) da Receita Federal.

Assim sendo, pelo tempo que o IR – imposto de renda sobre o ganho de capital, está sendo discutido no Poder Judiciário e Congresso Nacional, podemos constatar, a grande repercussão do tema para o Direito (tributário, sucessório, civil, econômico, etc.) é para a sociedade como um todo, pois, sua aplicabilidade, na prática, afeta economicamente, milhares de herdeiros, legatários e doadores, em todo o território nacional, principalmente, após confirmação de divergência de posicionamento entre as Turmas do Supremo Tribunal Federal, conforme consta nos Acórdãos do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.387.761, em 12/04/2023³ e Recurso Extraordinário nº 1.425.609, Segunda Turma, em 17/05/2024,⁴ este decidindo sobre a constitucionalidade e o anterior, sobre a inconstitucionalidade da cobrança do imposto.

Para tanto, procurou-se investigar, por primeiro, na doutrina jurídico-tributária e de sucessões, os conceitos de fato gerador, base de cálculo, aplicação, alíquotas, competências, ganho de capital, aumento de patrimônio, etc, dos impostos ITCMD e Imposto de Renda; por segundo, estudarmos as leis cabíveis ao tema, desde o surgimento da Lei 9.532/1997, onde o artigo 23, § 1º, que prevê a cobrança de Imposto de Renda, com alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o ganho de capital; por terceiro, analisarmos inúmeras decisões dos Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, e, verificamos que o tema ainda não está pacificado; e, por último, a fundamentação legal que embasa, a inconstitucionalidade da cobrança do imposto de renda, contida nos preceitos dos artigos 155, I, da Constituição Federal de 1988, que veda a invasão da competência exclusiva dos Estados e Distrito Federal para instituir imposto sobre transmissão de bens causa mortis e doação e, aos art. 35 c/c art. 38 do Código Tributário Nacional, que veda a bitributação, considerando principalmente, ao caso,

³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.387.761. Recorrente: União. Recorrido: Maria Magdalena Renoldi Murad. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em 12 abr. 2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1562416686/inteiro-teor-1562416707> . Acesso em: 28 jun. 2024.

⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.425.609. Recorrente: União. Recorrido: Gracia Maria Fenelon. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 17 mai. 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1824316207/inteiro-teor-1824316208>. Acesso em: 28 jun. 2024.

e, ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que veda aos entes federados (união, estados e municípios), utilizar tributo com efeito de confisco.

Desta forma, após pesquisa qualitativa de doutrina, base legal cabível e acórdãos divergentes do STF, pelo método interpretativo sistemático, bibliográfico e com consulta a fontes legislativas, constataremos qual decisão proferida pelas Turmas deste Tribunal, Superior, deve vincular os demais tribunais do país, para que as famílias e indivíduos possam criar sua melhor estratégia, para pagamento (in)devido do tributo e para realizar planejamento patrimonial e sucessório, sem riscos de autuação pelas autoridades fiscais.

2 OS IMPOSTOS SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS E SUAS ESPÉCIES

Ao discorrermos sobre a aplicação do imposto de transmissão de patrimônio, vamos indicar e detalhar as três principais modalidades: a de transmissão legal (herança), a testamentária (legado) e a de planejamento sucessório (doação gratuita), sendo estas advindas das espécies tradicionais: a *causa mortis* e o ato *inter vivos*.

Desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, os impostos de transmissão de propriedade imobiliária foram fundidos em um só, embora com distinção das duas espécies tradicionais: o *inter vivos* (incidente sobre a doação gratuita, compra e venda, cessão onerosa de direitos, permuta etc.), e a *causa mortis* (relativo à herança, legado).⁵

A competência para sua instituição era do Distrito Federal e dos Estados, conforme artigo 23, inciso I, da Constituição Federal de 1967.

A Constituição Federal de 1988, restaurou a dualidade desta espécie de tributos, conforme a causa da transmissão dos bens entre os Estados e Municípios, e assim ficou determinado: a) os impostos de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos, cabem ao Estado ou Distrito Federal (art.155, I, a da CF/88); b) os impostos de transmissão *inter vivos*, a qualquer, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre bens imóveis,

⁵ OLIVEIRA. Euclides de; AMORIM, Sebastião; **Inventário e Partilha**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 361.

exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, competem aos Municípios (art.156,II da CF/88).⁶

Portanto, quando se refere a sucessão hereditária, a previsão fiscal para a aplicação dos tributos, é para todos os bens ou direitos, abarcando os bens móveis que podem ser: a) por natureza; e b) por determinação legal (energia solar, hidroelétrica, cotas em sociedades etc.), e imóveis, sendo que a distinção entre eles, deve ser estar conforme a determinação contida nos artigos 74 a 84 do Código Civil Brasileiro. E, considerando as espécies de imóveis temos: a) por natureza, onde devemos acrescentar o solo com sua superfície e acessórios; b) por acessão física (plantações, edificações, et.); c) por acessão intelectual (exploração industrial, aformoseamento ou comodidade); e, d) por destinação legal (direitos reais sobre os imóveis, apólices da dívida pública com cláusula de inalienabilidade e o direito à sucessão aberta).

2.1 Legislação Federal sobre o ITCMD

As normas relativas ao imposto de transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, estão previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), nos artigos 35 a 42, com definição de fato gerador, base de cálculo, alíquotas, competências, conceito de contribuinte “a qualquer das partes na operação tributária”⁷, conforme cita os doutrinadores.

Quanto a regulamentação legal, ficou ao encargo dos Estados da Federação e do Distrito Federal, determinarem as incidências, alíquotas, formas e prazos na operação tributária, bem como da legislação e atualização tributária, tendo em vista a incidência do imposto de transmissão de bens causa mortis e por doação, chamado de ITCMD ou ITCD, abrangendo bens móveis, imóveis e direitos, conforme determinado na Constituição Federal de 1988 e, respeitando a alíquota máxima de 8%, determinada pela Resolução nº 9 de 05/05/1992 do Senado Federal.

⁶ Sobre matéria constitucional e tributária, consultar: CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11.ed., São Paulo: Atlas, 1999.

⁷ OLIVEIRA. Euclides de; AMORIM, Sebastião; **Inventário e Partilha**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 362.

No Rio Grande do Sul, este imposto segue as determinações da Lei Estadual nº 8.821/89, regulamentada pelo Decreto nº 33.156/89, atualizada pela Lei 14.741/2015 e da Resolução 9/1992 do Senado Federal. O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos, tem a sigla ITCD no Rio Grande do Sul, tendo estabelecido a alíquota progressiva de 0% a 6%, conforme o valor de mercado dos bens e direitos a serem transmitidos, os quais são avaliados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul ou avaliação por perito judicial.

3 IMPOSTO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

3.1 Conceito. Incidência. Vigência.

O ITCMD é o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos. Está previsto no artigo 155, I, da Constituição Federal de 1988 e nos artigos 35 e seguintes do Código Tributário Nacional. O imposto causa mortis, tem esta designação, por recair sobre a transmissão do domínio e da posse dos bens, em razão da morte do autor da herança, ou seja, pela abertura da sucessão aos herdeiros legítimos e testamentários, considerando a aplicação do Princípio de Saisine, previsto no artigo 1.784 do CCB, sem a exigência de qualquer ato, pois a transmissão ocorre automaticamente com a morte do autor da herança. Tem aplicação determinada ao direito sucessório, com previsão de cálculo e recolhimento no processo de inventário judicial (artigos 637/638 do CPC) ou extrajudicial (art. 15 da Lei 11.441/07).

Seu campo de incidência recai sobre a sucessão legítima ou testamentária, por morte do autor da herança, e também por sucessão provisória do ausente, conforme leis civis.

Devemos considerar, que a cobrança de ITCMD não é apenas em transferências via causa mortis, mas também se aplica a doação, e esta, pode se dar por ato inter vivos (adiantamento da legítima ou da parte disponível) e, também pode ocorrer no processo de inventário por ato de disposição gratuita ao direito de herança, como por exemplo a cessão de direitos hereditários, na renúncia imprópria ou de caráter translativo, e na partilha diferenciada de quinhões entre herdeiros ou

cônjuge sobrevivente. Se houver disposição com reposição pecuniária, seria considerada onerosa, com imposto de inter vivos (por exemplo, o ITBI de competência municipal).

A vigência das leis estaduais sobre a incidência do imposto causa mortis e doação, está condicionada a abertura da sucessão ou da celebração da doação.

3.2 Fato gerador

3.2.1 Conceito

Conforme conceitua OLIVEIRA, “Fato gerador é a denominação genérica, utilizada no Código Tributário Nacional (art. 113), para as hipóteses abstratas ou concretas para incidência tributária”.⁸

O fato gerador do imposto causa mortis e doação dá-se com a transmissão da propriedade ou de qualquer bens e direitos, sendo que princípio de Saisine, que embasa a lei federal no artigo 1.527 do CCB, que garante a transmissão "desde logo" aos herdeiros legítimos e testamentários, encontrando-se, desta forma, assentada a transmissão imediata da posse e da propriedade e, considera que no momento da morte do autor da herança, este transmite seu patrimônio de forma integral e automática, a seus herdeiros e legatários, conforme artigo 1.784 do CCB que diz: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. O princípio de Saisine, “confere à sentença de partilha no inventário, caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança”.⁹

Ou seja, o fato gerador do ITCMD é a transmissão de qualquer bem ou direito havido por motivo do falecimento de uma pessoa, havendo: a) sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória e, b) por doação, com ou sem encargo (usufruto, etc.). Ocorrerá tantos fatos geradores, quantos sejam os legatários, donatários ou herdeiros, e cada qual, pagará o imposto conforme o valor de sua quota-parte na partilha da herança ou pelo bem ou direito doado.

⁸ OLIVEIRA. Euclides de; AMORIM, Sebastião; **Inventário e Partilha**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

⁹ Conforme 1.142 RESP.872/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29-10-09 (Brasil. STJ. Turma).

Portanto, ao conceituarmos fato gerador de ITCMD na transmissão causa mortis, devemos compreender, que na transmissão hereditária da propriedade ou domínio útil de bem imóvel ou direito relativo ao mesmo, haverá geração de imposto em favor do Estado-membro onde o bem se localiza. Quanto ao bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrarem em outro Estado, ficarão sujeitos a declaração e recolhimento de imposto no Estado onde o inventário está sendo processado ou onde tiver domicílio o doador. O fato gerador de ITCMD na sucessão provisória, segue os mesmos parâmetros da sucessão hereditária definitiva, entretanto, assegura-se a restituição do tributo aos herdeiros provisórios, caso haja o aparecimento da pessoa supostamente ausente.

O Código Tributário Nacional, se referindo às transmissões *causa mortis*, determina que ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários. A saber:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

3.2.2 Lançamento tributário sobre a transmissão de herança e legado

Quando falamos em imposto causa mortis, a referência maior é sobre herança. E por herança, podemos conceituar, segundo DIAS, como sendo:

“O conjunto de direitos e obrigações que se transmite, em razão da morte, a uma pessoa ou a um conjunto de pessoas, que sobreviveram ao falecido. É o patrimônio composto de ativo e passivo deixado pelo falecido por ocasião de seu óbito por seus herdeiros.”¹⁰

Seus herdeiros poderão ser legítimos ou testamentários (legado), tanto nos casos de morte ou ausência (sucessão provisória).

Entretanto, para o lançamento do tributo, não se considera a totalidade dos bens do Espólio (monte-mor), pois se houver cônjuge ou companheiro sobrevivente

¹⁰ DIAS, Maria Berenice. **Manual das Sucessões**. 7 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2021, p. 51.

com direito a meação dos bens (decorre do regime de casamento ou da união estável), não haverá transmissão dos bens por via hereditária e, por esse motivo, não haverá incidência do imposto sobre a meação. Haverá incidência proporcional do ITCMD, se houver entre os herdeiros, de comum acordo, 'partilha diferenciada', isto é, com quota-parte maior a que o beneficiado teria por herança, sem que o mesmo reponha algum valor aos outros herdeiros.

3.2.3 Lançamento tributário sobre transmissões pela doação

Na doação, também incide o imposto sobre a transmissão de bens móveis e imóveis, sendo esta típica de atos inter vivos, mas pode ocorrer de duas formas: a) doação gratuita a um herdeiro necessário, de um bem ou direito específico, determinado em Escritura Pública, como adiantamento de direito hereditário, o qual deverá ser colacionado no arrolamento ou inventário judicial (se for da parte disponível, não será necessário); b) no âmbito do processo de inventário ou arrolamento, por meio de cessão gratuita de direitos hereditários ou meação.

De forma diversa, se houver cessão de bem imóvel ou de direito "a título oneroso", ou havendo reposição de valores na partilha diferenciada, ou na hipótese de permuta de bens, o imposto será o ITBI, de competência municipal (art.156 da CF/88).

3.2.4 Não-incidência de ITCMD

Temos algumas situações fáticas, em que não haverá incidência do ITCMD, mas de outro tipo de tributo, pois o fato-gerador será outro, mesmo dentro de uma situação jurídica atrelada ao fato-gerador do ITCMD, como é o caso: a) se houver cessão de direito sobre bem imóvel ou de algum direito "a título oneroso"; b) havendo reposição de valores na partilha, com quota-parte do herdeiro, diferenciada dentro do inventário; c) na hipótese de permuta de bens, o imposto será o ITBI, de competência municipal (art.156 da CF/88); d) na Renúncia pura e simples de herança ou legado, que se formaliza por Escritura Pública ou por Termo nos Autos (art. 1.805 do CCB), também não incidirá ITCMD, e neste caso nenhum outro tributo, por ser renúncia abdicativa, ou seja, em favor do monte-mor do Espólio, não houve

transmissão para o renunciante. Entretanto, se houver Renúncia translativa, ou seja, em favor de um determinado herdeiro, haverá incidência do ITCMD também na quota-parte do herdeiro beneficiado.

3.2.5 Lei Estadual do Rio Grande do Sul. Base de cálculo. Alíquota.

No Rio Grande do Sul, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos, tem a sigla ITCD, e segue as determinações da Lei Estadual nº 8.821/89, regulamentada pelo Decreto nº 33.156/89 e da Resolução nº 9/1992 do Senado Federal, atualizada pela Lei nº 14.741 de 24/09/2015.¹¹ A alíquota progressiva, para a transmissão de bens por causa mortis e doação está determinada no Rio Grande do Sul, entre 0% e 6%.

A base de cálculo do imposto de transmissão causa mortis e doação, segundo VESPERO FERNANDES, se refere:

“(...) é sobre o valor do quinhão do herdeiro ou legatário e, para apurá-lo, é necessária a finalização dos trâmites do processo judicial de inventário, com a apresentação das primeiras e últimas declarações pelo inventariante, onde estarão relacionados todos os bens e direitos, valores, herdeiros e/ou legatários etc”.¹²

Num plano de partilha, onde a Secretaria da Fazenda ou por perito judicial vai atualizar os valores dos quinhões, considerando de mercado na data da abertura da sucessão (falecimento do autor da herança) ou da doação, transformando estes valores em UPFs (unidade de padrão fiscal) e, a partir do número de UPFs, aplicar a alíquota devida.

A aplicação da progressividade da alíquota do ITCD/RS, está em consonância com a previsibilidade do regime progressivo para impostos como o de renda¹³, sendo que a Constituição Federal, não vedou, expressamente, a progressividade de

¹¹ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: <https://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2024; ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_IDNorma=50072#:~:text=Sistema%20LEGIS&text=DECRETO%20N%C2%BA%2033.156%2C%20D%C3%A9%2031,de%20Quaisquer%20Bens%20ou%20Direitos. Acesso em: 27 jun. 2024.

¹² VESPERO FERNANDES, Regina Celi Pedrotti. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 3ª ed. ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p.115.

¹³ Previsto no artigo 153, §1º, inciso I da Constituição Federal de 1988.

alíquotas em relação aos demais tributos, eis que na aplicação dos mesmos ser considerada a capacidade contributiva dos contribuintes¹⁴, e não viola o princípio da igualdade, pois a diferença de cálculos é de aplicação geral e beneficia a todos os contribuintes, no caso específico do ITCMD/ITCD, as alíquotas proporcionais a quota-parte recebida, trazem benefícios econômicos a quem recebe a herança ou doação, podendo ser beneficiado com a isenção ou pagamento minorado do tributo.

No CTN, a progressividade da alíquota do ITCMD, está prevista no art. 35, I, § único. A saber:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.¹⁵

Abaixo, tabela aplicativa do ITCD/RS, sendo que o valor da Unidade de Padrão Fiscal/RS/2024, corresponde a R\$ 25,9097, conforme INRE 098/2023.

Art. 18. Na transmissão “causa mortis”, a alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela: (Redação dada pela Lei n.º 14.741/15), a saber:

FAIXA	VALOR DO QUINHÃO (em UPF/RS)	ALÍQUOTA	VALOR DO QUINHÃO (em reais)
	(ACIMA – ATÉ)		
I	0-2.000	0%	51.819,40
II	2.001-10.000	3%	259.097,00
III	10.001-30.000	4%	777.291,00
IV	30.001-50.000	5%	1.295.485,00
V	50.001 +	6%	1.295.510,90

¹⁴ Previsto no artigo 145, 1º da Constituição Federal 1988.

¹⁵ BRASIL, **Lei Federal nº 5.172, de 22 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm . Acesso em: 20 jun. 2024.

A proposta de Emenda Constitucional 45/2019, de reforma tributária, aprovada pelo Congresso Nacional, aguardando regulamentação, prevê que a majoração da alíquota de ITCMD, atualmente com valor determinado no máximo em 8% (oito por cento), para 16% (dezesesseis por cento), com aplicação obrigatória de alíquota progressiva para todo o território nacional, conforme o valor estabelecido em unidade de padrão fiscal (UPF), de cada Estado e Distrito Federal.

4 IMPOSTO SOBRE A RENDA

4.1 Conceito

O conceito de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é um imposto federal, de competência da União e deve ser entendido como o produto do capital, por exemplo rendimentos obtidos com uma aplicação financeira, do trabalho ou da combinação de ambos, o lucro.

4.2 Fato gerador. Base de cálculo

Podemos determinar que o fato gerador do imposto de renda, conforme contido no Código Tributário Nacional, “É a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza”¹⁶, ou seja, é toda ou qualquer acréscimo de renda ou provento que o contribuinte auferir.

4.3 Distinção entre os fatos geradores de imposto de renda e do ITCMD e, a teoria do acréscimo patrimonial.

Inicialmente, devemos distinguir “rendas e proventos de qualquer natureza”, que é fato gerador do Imposto de Renda, de competência federal, determinado no art.153,III, da CF/1988, e “a transmissão causa mortis ou doação, de quaisquer bens e direitos”, que é fato gerador do ITCMD, de competência estadual, determinado no art.155, I, da CF/1988.

¹⁶ Conforme o Código Tributário Nacional, art.153, III.

Segundo SOARES,

As expressões rendas e proventos têm um cunho personalíssimo e significam o total de importâncias recebidas, por pessoa física ou jurídica, durante um período de tempo estipulado, como forma de remuneração de seu trabalho ou prestação de serviços, ou até mesmo como lucro obtido por aplicação ou exploração de seu próprio patrimônio.¹⁷

Diante desta conceituação, entendemos que para ocorrer a legítima tributação do IR, não deverá esta, ser aplicada, sobre qualquer acréscimo de patrimônio, uma vez que só os acréscimos patrimoniais de produtos resultantes de capital, do trabalho e dos proventos, autorizam a aplicação tributária, análise em conformidade com o artigo 43 do CTN.

Quanto as transmissões gratuitas, que crescem no patrimônio dos beneficiários, sejam elas *causa mortis* ou doação, SOARES explica:

São meros acréscimos de capital líquido e gratuito, ou seja, uma mera transferência de capital de uma pessoa para outra, não havendo que se falar em produto de trabalho, do capital e nem mesmo de proventos de quem está recebendo.¹⁸

Portanto, vislumbramos que os constituintes da CF/1988, optaram, de forma discricionária (copiando as legislações estrangeiras), elencar formas diferentes de acréscimo patrimonial, como fatos geradores de tributos diversos (no caso, IR e ITCMD), atribuindo-lhes efeitos tributários distintos, mas pertencendo ao mesmo gênero – acréscimo patrimonial, que refletirá como resultado comum, de aumento de patrimônio de quem o recebe.

Quanto a teoria do acréscimo patrimonial, diz Misabel de Derzi, em conformidade com as lições de Aliomar Baleeiro¹⁹:

A teoria do acréscimo defendida por George Shwanz, desde 1984, foi aperfeiçoada por Haig e Simons. Essa concepção foi adotada em parte, pelo Código tributário Nacional. A teoria, amplamente aceita na doutrina, não autoriza a tese equivocada de supor que qualquer acréscimo de valor – advindo de doação ou herança, por exemplo, que é simples capital transferido, e subtraído ao campo da federal – configure renda.²⁰

¹⁷ SOARES, Milton Delgado. **O Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e suas Hipóteses de Incidência nos Procedimentos Sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p.147.

¹⁸ Op.cit.,p.148.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado do Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.183.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado do Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 267.

Também comunga da mesma teoria, PEDREIRA²¹ e SOARES afirmam:

Nenhum país que adota modelo parecido ao brasileiro, admite submeter simultaneamente tais transmissões causa mortis e doação ao IR(imposto de renda). Na prática, nestes modelos, o ITCMD é complementar ao IR (imposto de renda). Daí a pessoalidade e a progressividade conferida a ambos. E, nos países que adotam modelo diferente, onde inexistente como espécie independente o imposto de heranças e doações, é que o imposto de renda alcança ganhos de capital que as aquisições gratuitas representam.²²

Deste modo, reiteramos, que a transmissão de bens e direitos de forma gratuita, crescem o patrimônio do herdeiro, legatário e donatário (do Espólio e doador decrescem, se não cresceu, não há IR), Se cresceu patrimônio, com transmissão gratuita, o chamado 'ganho de capital', no contexto de sucessão, deve ser visto apenas como parte da herança ou doação transmitida, estando sujeito apenas o ITCMD, com competência exclusiva dos Estados e Distrito Federal.

4.4 A vedação legislativa para a tributação de IR (imposto de renda), sobre ganho de capital, sobre bens e direitos, transmitidos por causa mortis e doação

Mesmo com farta doutrina e jurisprudência nos TRFs e STF, desde que a Lei Federal nº 9.532/1997 de 10/12/1997, foi promulgada, esta se tornou fonte de controvérsia sobre sua constitucionalidade, eis que o artigo 23, criou uma nova forma de incidência de IR(imposto de renda), sobre a transferência de bens e direitos advindos de herança, legado ou doação, que seria, sobre a diferença entre o valor nominal declarado no imposto de renda do doador ou de cujus, e o valor de mercado atribuído pelas secretarias de fazenda dos Estados e Distrito Federal para fins de pagamento do ITCMD.

Ao analisarmos as fundamentações legais, as quais as controvérsias se criaram, entre o Fisco Nacional e os beneficiários de herança, legado e doação, verificamos que, ao ser aplicado o artigo 23, § 1º da Lei 9.532/1997 (com vigência a

²¹ PEDREIRA. Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 2-10.

²² PEDREIRA. Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p.149.

partir de 1º de janeiro de 1998), para a cobrança de imposto de renda com alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o suposto 'aumento patrimonial, advindo de ganho de capital', decorrente da valorização dos bens ou direitos advindos de herança, legado ou doação, o Fisco Nacional, está esbarrando nas jurisprudências antigas do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Regionais Federais (TRFs), principalmente da 1ª, 2ª, 3ª e 4ª Regiões, e, infringindo aos princípios constitucionais da vedação a bitributação, ao interferir na seara jurídica de lei estadual (artigo 154, I da CF/88), e do não-Confisco (artigo 150, IV da CF/88), sem prejuízo aos demais fundamentos legais à espécie, que iremos, adiante explicitar.

A tese defendida pelo Fisco, tem como fato gerador do imposto de renda, o acréscimo patrimonial decorrente da reavaliação patrimonial pelo valor de mercado dos bens constantes na última declaração do de cujus, e, está fundamentada no art. 23, § 1º, da Lei 9.532/1997, cuja redação é a seguinte:

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

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

Na prática, seria a cobrança de imposto de renda, considerada, como ganho ou aumento de capital. Como vimos acima (item 4.3), o fato gerador do ITCMD e IR são distintos. Reiteramos que não há 'ganho de capital' na transferência gratuita do patrimônio do de cujus ou doador para os beneficiários, sendo mera transferência de capital de uma pessoa a outra que é suscetível da imposição de ITCMD. Entretanto, devemos considerar a forma distinta como ocorre o aumento de patrimônio, para a aplicação do IR, onde há o ganho de capital efetivo, fruto de trabalho pessoal e de proventos (aplicações financeiras etc).

A tese de tributação de imposto de renda sobre ganho de capital ou aumento patrimonial em relação ao valor do imóvel atualizado, em razão da morte do proprietário dos bens a serem transmitidos, demonstra a antinomia de normas, quando consideramos o contido na Lei 7.713/88, que diz:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:

III - as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima;

Também, ao nosso ver, o artigo 23, § 1º, da Lei 9.532/1997, padece de algumas inconstitucionalidades uma vez que ofende o federalismo fiscal brasileiro²³ e vai de encontro ao sistema instituído pela Constituição Federal de 1988.

A primeira inconstitucionalidade seria a imposição do IR (advinda de lei federal)pela União, sobre a mesma transferência patrimonial por causa mortis e doação, onde já foi aplicado o ITCMD, sem autorização constitucional, resultando na dupla tributação ou dupla incidência, isto é, duas incidências tributárias sobre um mesmo fato e pessoa, caracterizando a bitributação²⁴, a qual não deve ser analisada somente pela visão econômica, mas primordialmente na perspectiva jurídica e de validade constitucional, onde a não-bitributação, deve ser exigência derivada do Estado de Direito, e o principal valor visado é a segurança jurídica, para minorar atritos ao Federalismo Brasileiro.

A Constituição Federal, separou e distinguiu os fatos geradores do IR e ITCMD, não estando, portanto, a União Federal autorizada, a tributar fato gerador de impostos de competência privativa dos Estados e Distrito federal (ITCMD), que gera a bitributação, visivelmente inconstitucional.

Diante dos fatos acima colocados, não podemos chegar a outra conclusão que não seja, que o IR(imposto de renda), determinado pelo artigo 23, § 1º, da Lei 9.532/1997, lançou dois tributos (bitributação) sobre o mesmo bem, usurpando da seara tributária privativa dos Estados e Distrito Federal e, ao aplicar e cobrar indevidamente o IR, transformou a tributação em Confisco (art. 150, IV, da CF/88), fato vedado pelo sistema constitucional tributário brasileiro.

²³ É a forma como uma federação, no caso o Brasil, se organiza entre seus entes federados (união, estados, distrito federal e municípios) para melhor arrecadação de recursos visando prover uma melhor oferta de seus bens demandados pela população.

²⁴ Caracteriza a bitributação, quando duas autoridades diferentes, igualmente competentes, mas exorbitando uma delas das atribuições que lhes são conferidas, decretam impostos que incidem, seja sob o mesmo título ou sob nome diferente, sobre a mesma matéria tributável, isto é, ato ou objeto.

5 DECISÕES DIVERGENTES DAS TURMAS DO STF

Passados apenas quinze meses, as Turmas recursais do Supremo Tribunal Federal, entraram em franca divergência sobre o tema deste Artigo, trazendo para os contribuintes, e, toda a comunidade tributária do país, insegurança jurídica quanto às decisões prolatadas, as quais são integralmente antagônicas, com resultados práticos, que afetam economicamente as partes envolvidas na relação tributária. No caso, os beneficiários das transferências de bens e direitos por causa mortis e doação. A saber:

O ganho de capital nas transferências de bens de falecidos ou doadores configura acréscimo patrimonial, que está sujeito à incidência do Imposto de Renda.

Com esse entendimento, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal validou a cobrança de IR sobre a diferença entre o valor de mercado de imóveis herdados e o valor que constava na declaração de bens, mesmo em conjunto com a cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

5.1 Decisão da Primeira Turma

A Primeira Turma, em sede do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo Interno nº 1.387.761/ES, tendo como Relator, o Ministro Roberto Barroso, decidiu em 12/04/2023, pela não-incidência de Imposto de Renda sobre valor de transferência causa mortis e doação, anteriormente tributada pelo ITCMD, considerando sua aplicabilidade inconstitucional, conforme Ementa abaixo colacionada.

Ementa: 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 nº 7.713/1988, art. 3º, § 3º; e Lei nº 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 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.

5.2 Decisão da Segunda Turma

A Segunda Turma, em sede do Recurso Extraordinário nº 1.425.609/GO, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, decidiu pela incidência de Imposto de Renda sobre doação e herança e legado, mesmo já tributada anteriormente pelo ITCMD, considerando sua incidência constitucional, com data de publicação em 27/05/2024, conforme Ementa abaixo colacionada.

Ementa: 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 provimento. O ganho de capital nas transferências de bens de falecidos ou doadores configura acréscimo patrimonial, que está sujeito à incidência do Imposto de Renda.

Com esse entendimento, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal validou a cobrança de IR sobre a diferença entre o valor de mercado de imóveis herdados e o valor que constava na declaração de bens, mesmo em conjunto com a cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação.

5.3 Contraposições das Decisões

Como vimos nas Ementas acima no item 5.2, o entendimento contido na decisão recente da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, que validou a cobrança de Imposto de Renda sobre o 'ganho de capital', contraria inúmeras decisões anteriores da própria Corte e da decisão mais recente da Primeira Turma, considerando que os TRFs, em sua maioria, seguiam esta jurisprudência, podendo dizer, que o Espólio ou os beneficiários da herança, legado ou doação, não precisavam pagar o IR sobre o valor atualizado dos bens, posteriormente ao

encerramento do inventário ou na doação gratuita (adiantamento ou a terceiro).Entretanto, agora temos um imbróglio jurídico a resolver.

Ao nos referirmos da decisão da Segunda Turma, o Ministro-Relator Gilmar Mendes, em sua decisão, validou a tese da União Federal (Agravante), considerando, que deve incidir o IR pois este, tem como fato gerador a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, enquanto no ITCMD, o fato gerador é “a transmissão da propriedade”. Ou seja, segundo o Ministro, seriam atos geradores diferentes e explícitos, autorizando ser aplicados os dois tributos, e a lei que o autoriza o IR (art.23, da Lei 9532/1997), portanto, não é inconstitucional. Também apontou que “a cobrança do IR sobre o capital recebido, não configura tributação da herança ou da doação, mas apenas um momento da tributação do ganho de capital recebido”, e por esta justificativa, negou ter havido a bitributação. O Ministério Público Federal contestou a decisão, mas a Segunda Turma validou, por maioria de votos, o entendimento do Ministro-Relator.

Já o contido na decisão da Primeira Turma, tendo como Ministro -Relator Roberto Barroso, consta no Relatório de seu voto: Trata-se de Agravo Regimental, interposto pela União Federal, cujo objeto é a decisão que negou seguimento ao Recurso Extraordinário contra Acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHOS DE CAPITAL. DOAÇÃO. ART. 3º, §3º, DA LEI 7.713/88. ART. 23 DA LEI 9.532/97. ART. 43, II, DO CTN. INOCORRÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.SENTENÇA MANTIDA. 1. A doação de imóvel não gera para o doador qualquer tipo de acréscimo patrimonial, estando, portanto, esta operação isenta da incidência de imposto de renda. 2. A valorização imobiliária dos bens objeto da doação não deverá ser tributada como ganho de capital para o doador, uma vez que houve redução do seu patrimônio, gerando eventual acréscimo patrimonial apenas para o donatário. 3. O art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88, ao prever a incidência do Imposto de Renda sobre ganhos de capital do doador na doação conflita com art. 22, III, da mesma norma legal, que exclui do ganho de capital as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima. 4. A lei ordinária, ao estabelecer que a doação constitui acréscimo patrimonial para o doador, contraria a definição do fato gerador do Imposto de Renda, previsto no art. 43, II, do CTN, norma com hierarquia de lei complementar. 5. Negado provimento à remessa necessária e ao recurso de apelação.

No inteiro teor do voto, o Ministro-Relator, fundamentou sua decisão, contrapondo ao pedidos do Agravante (Fazenda Federal), com as próprias decisões

do STF, que o Tribunal de origem (TRF1), apenas realizou a sistematização de regras para alcançar o sentido das normas, se alinhando a jurisprudência da Corte Superior, e nesse sentido, reiterou que o STF possui o entendimento de que ‘o imposto sobre a renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente, o que não coaduna com o teor do Acórdão agravado – IR sobre valor da doação para descendente .

Ao finalizar seu voto, o Ministro-Relator, argumentou 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)”.

Portanto, no voto do Ministro-Relator e da maioria dos Ministros da Primeira Turma (voto vencido da Ministra Carmen Lúcia) do STF, está a fundamentação adequada às leis e a jurisprudência majoritária da Corte, para ser rejeitada em definitivo, a cobrança indevida pela União Federal, do imposto de renda sobre ganho de capital, na transferência de bens, advindos de herança, legado e doação, tornando o tema pacificado em todo o território nacional.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo, teve como objetivo demonstrar a inconstitucionalidade da cobrança do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da valorização de bens e/ou direitos, transmitidos por causa mortis e doação.

É um assunto, de grande repercussão, eis que atinge economicamente, milhares de pessoas, que na maioria das vezes, pela complexidade dos fatos e ignorância das normas tributárias, pagam o imposto de renda indevido, pela cobrança administrativa ou judicial do Fisco Nacional, promovendo este, a insegurança jurídica, agora confirmada decisão recente da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, de interpretou as mesmas normas de forma diversa a Segunda Turma, formando uma divergência que poderá penalizar muitos contribuintes.

Assim sendo, após o estudo de doutrina referente aos tributos – IR (imposto de renda) e ITCMD, verificamos que a aplicação do IR sobre o ganho de capital é indevido por várias fundamentações legais, a saber:

a) As transmissões *causa mortis* e doação, não geram aumento patrimonial para o Espólio do *de cujus* ou doador, assim sendo, não poderá haver incidência do Imposto de Renda;

b) A previsão da Lei nº 9.532/1997, artigo 23, § 1º, ao impor a cobrança de imposto de Renda sobre o ‘ganho de capital’, advindo de transferência de titularidade por sucessão hereditária ou doação, invade a reserva material e constitucional do ITCMD, caracterizando de forma inequívoca a bitributação e a invasão inconstitucional da competência tributária reservada aos Estados e ao Distrito Federal;

c) A União Federal, ao instituir o Imposto de Renda, está praticando a tributação confiscatória, a qual fere os Princípios Tributário e Constitucional do Não-Confisco. A CF/1988 diz que é vedada à “União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar o tributo com efeito de confisco”;²⁵

d) As recentes decisões das Turmas do STF, contidas nos Acórdãos, não vinculam os TRFs das Regiões, tampouco as autoridades fiscais, eis que não tem condão de tema vinculante, entretanto, a decisão contraditória entre as Turmas, reitera a insegurança jurídica aos quais o sistema tributário brasileiro está vivenciando;

e) O contribuinte que for penalizado com a cobrança de IR indevido, poderá entrar com “Ação Declaratória de Inexistência de relação jurídico-tributária, com pedido de tutela antecipada c/c de repetição de Indébito em desfavor da União Federal”, conforme decisão proferida no RE 1425609 de 06/12/2013, considerando o prazo de 05 (cinco anos);

f) Está em andamento no Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar nº 1.606/23, que foi apresentado em 04/04/2023 que visa alterar o art. 43 do CTN, para explicitar de forma indubitável, “a não-incidência do IR na hipótese de herança, legado e doação. O parágrafo que seria acrescentado ao artigo 43 do CTN, ainda reserva à lei ordinária a possibilidade de dispor sobre os acréscimos patrimoniais auferidos ao herdeiro, legatário ou donatário.

²⁵ Conforme art. 154, IV da Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLEGRO, Leonardo. Imposto de Renda e seus princípios. **Jusbrasil**. Disponível em:
<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/imposto-de-renda-e-seus-principios/397921850>.
 Acesso em: 23 mai. 2024.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989. Disponível em:
http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_IDNorma=50072#:~:text=Sistema%20LEGIS&text=DECRETO%20N%C2%BA%2033.156%C%20DE%2031,de%20Quaisquer%20Bens%20ou%20Direitos. Acesso em: 27 jun. 2024

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado do Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado do Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 20 jun. 2024.

BRASIL, **Lei Federal nº 5.172, de 22 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm . Acesso em: 20 jun. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 32.979/DF. Relator: Ministro Ribeiro da Costa, Segunda Turma, julgado em 15 jan. 1957.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.387.761. Recorrente: União. Recorrido: Maria Magdalena Renoldi Murad. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em 12 abr. 2023. Disponível em:
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1562416686/inteiro-teor-1562416707> . Acesso em: 28 jun. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.425.609. Recorrente: União. Recorrido: Gracia Maria Fenelon. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 17 mai. 2024. Disponível em:
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1824316207/inteiro-teor-1824316208>. Acesso em: 28 jun. 2024.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11.ed.São Paulo: Atlas,1999.

DIAS, Maria Berenice. **Manual das Sucessões**. 7 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Editora Juspodivm, 2021.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: <https://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2024.

HIGÍDIO, José. STF valida cobrança de IR em conjunto com ITCMD sobre transferência de imóvel de herança. **Conjur**, 10 jun. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-10/stf-valida-cobranca-de-ir-em-conjunto-com-itcmd-sobre-transferencia-de-imovel-de-heranca>. Acesso em: 17 abr. 2024.

LONGO, José Henrique. **Planejamento Sucessório**. São Paulo: Ed. Noses, 2014.

LOSS, Vinícius. A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA CAUSA MORTIS. **Empório do Direito**, 23 ago. 2017. Disponível em: <https://emporiiododireito.com.br/leitura/a-inconstitucionalidade-da-tributacao-pelo-imposto-de-renda-do-ganho-de-capital-decorrente-da-causa-mortis-por-vinicius-loss>. Acesso em: 17 abr. 2024.

OLIVEIRA. Euclides de; AMORIM, Sebastião; **Inventário e Partilha**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

PEDREIRA. Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

SOARES, Milton Delgado. **O Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e suas Hipóteses de Incidência nos Procedimentos Sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

VESPERO FERNANDES, Regina Celi Pedrotti. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 3ª ed. ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação e Educação Continuada
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br