

Barbosa e Rodrigues: Ganho de capital da avaliação do bem



Discute-se aqui recente decisão sobre a incidência de imposto estadual e do

imposto de renda em decorrência da valorização do imóvel por transferência em sucessão por herança, legado ou doação em adiantamento da legítima aos herdeiros do imóvel deixado pelo *de cujus*, à diferença a maior do que consta da declaração de renda do *de cujus*, conforme decisões da 1ª Turma (relator ministro Roberto Barroso) e da 2ª Turma (relator ministro Nunes Marques) do Supremo Tribunal Federal (STF).

Em resumo, os dois relatores apresentaram a seguinte posição:

- O ministro Roberto Barroso entende que a tributação deve ser pelo tributo estadual e não há incidência do IR;
- Por sua vez, o ministro Nunes Marques define que incide a tributação estadual e, quanto ao IR, não há matéria constitucional para análise.

A decisão tem por base o §3º do artigo 3º da Lei n. 7.713/1988 e o §1º do artigo 23 da Lei nº 9.532/1997, que dispõem o seguinte:

Lei nº 7.713/1988

"Artigo 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

[...]

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

Lei nº 9.532/1997

"Artigo 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."

A título de exemplo, na prática, o que determina o §1º do artigo 23 da Lei nº 9.532/1997 é que quando um bem imóvel constante da declaração do *de cujus* no valor de aquisição de R\$ 2 milhões, em 2020, tem seu valor "avaliado" na data da morte, por exemplo, no valor de R\$ 3 milhões, em dezembro de 2022, o espólio ficará sujeito a recolher 15% a título de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) sobre a diferença de R\$ 1 milhão). (o exemplo é ilustrativo, a diferença deve ser menor após aplicar os fatores constante do programa Ganho de Capital — GCAP).

Contudo, surge a discussão quanto ao conceito de renda (artigo 43, II, do Código Tributário Nacional [CTN]). Embora seja muito restrito, não se pode, com todo o respeito, a "morte" ser considerada causa de "renda", "proventos" ou "ganho de capital": *"ninguém espera morrer, tampouco a morte vem a ser um 'ganho financeiro'"* (VINICIUS LOSS, *Empório do Direito*, 23 ago. 2017).

Modesto Carvalhosa (*Estudo do imposto sobre a renda*, Forense, 2003, p. 311) entende que *"a renda deve provir de uma fonte patrimonial pertencente a à própria pessoa anteriormente"* e não ao herdeiro que recebeu o bem por herança, concluindo-se que:

Dessa forma, somente constitui renda tributável aquela originada no patrimônio preexistente da própria pessoa, ou seja, a obtida a título oneroso, entendida esta última palavra como o esforço ou risco da aplicação de um patrimônio material ou imaterial, numa determinada, pelo próprio indivíduo que irá pagar o tributo (à aplicação de capital, juros, trabalho, salário). Não é tributável, portanto, a renda acrescida ao patrimônio de uma determinada pessoa a título gratuito, por doação, herança etc.

A Constituição (CF/1988, artigo 155, I), ao definir as competências tributárias, estabelece que é de competência dos estados e do Distrito Federal instituir Imposto sobre Transmissão de *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) de quaisquer bens ou direitos.

Por seu turno, o CTN, ao tratar do imposto sobre *causa mortis*, estabelece que a base de cálculo do tributo é o valor venal do bem (artigo 35 c/c artigo 38).

O que determina a norma é que, com a morte do *de cujus*, ocorre de imediato a transmissão patrimonial aos herdeiros, como define o art. 1.784 do Código Civil (CC/2002). E a transmissão tem de ser pelo valor venal e não pelo valor constante da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), e o único imposto a ser tributado é o estadual, como estabelece a CF/1988 e o CTN.

O estado de Pernambuco, mediante o artigo 5º da Lei nº 13.974/2009, determina a cobrança do ITCMD e tem como base de cálculo o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou doados.

A crítica que se faz é que não pode a *causa mortis* ser considerada "ganho de capital" tributável para fins de imposto de renda a partir da data da morte.

No caso dos herdeiros, por determinação da legislação estadual, deve ser declarado o valor venal do bem constante na data do evento "morte do *de cujus*" e não o valor defasado constante da declaração do imposto sobre a renda. A doação e herança, por ser uma transferência patrimonial gratuita, não pode sofrer incidência do imposto sobre a renda constante do artigo 153, III, da CF/1988 quando incide sobre outra operação, que é a do artigo 153, I, da CF/1988. Ora, se a base de cálculo do valor venal servir para as duas esferas tributantes (estadual e federal), acarretará bitributação.

Complementando a leitura do §3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/1988, o inciso III do artigo 22 da Lei nº 7.713/1988 exclui a "valorização" da incidência do IR do "ganho de capital" e as "*transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima*":

"Artigo 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:

[...]

III – as transferências causa mortis e as doações em adiantamentos de legítimas;

[...]."

Misabel Abreu Machado Derzi, ao comentar o livro de Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*, p. 267) a respeito de "ganho de capital", esclarece esse conceito:

"[...] Sendo acréscimo ao patrimônio do beneficiado, poderíamos, também, configurar fato tributável por meio do imposto de renda (lucro; ganho de capital)? A Constituição Federal responde que não. Seguindo o modelo de sistema tributário mais usual, tal como ocorre na Europa e na América, ela autonomizou essas formas de aquisição (por causa mortis e por meio de doação), para isso se criou espécie independente que entregou a competência tributária ao estado. Efetivamente, nenhum dos países que adota modelo de sistema como o nosso admite simultaneamente tais transmissões causa mortis e doações ao imposto de renda. A rigor, nesses modelos, o imposto sobre a renda e transmissão por causa mortis e doação é complementar ao imposto de renda. Daí a pessoalidade e a progressividade conferidas a ambos. Ao contrário, somente naqueles em que inexiste espécie independente, o imposto de herança e doações, é que o imposto de renda alcança os ganhos de capital que as aquisições gratuitas representam."

Para Bulhões Pedreira (*Imposto de Renda*, p 218), ao distinguir tributos sobre ganho patrimônio, ou capital, sobre a renda, "*entendemos que o conceito constitucional de renda não permite à lei ordinária sujeitar o imposto sobre a renda às doações, heranças e quaisquer outras modalidades de transferência de capital*".

A 1ª Turma do STF julgou neste sentido:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHO DE CAPITAL DOAÇÃO ARTIGO 3º, §3º, DA LEI N. 7.713/88, ARTIGO 23 DA LEI N. 9.532/97, ARTIGO 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 destinatário. 3. [...] A lei ordinária, ao estabelecer que a doação constitui acréscimo patrimonial para o doador, contraria a definição do fato gerador do Imposto sobre a Renda, prevista no artigo 3º, II, do CTN, norma com hierarquia de lei complementar 5. [...]". (REAGTR 1387761/ES, Rel. Min. Roberto Barroso).

Já a 2ª Turma do STF decidiu assim:

"EMENTA: LEI N. 9.532/97. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA DE OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. GANHO DE CAPITAL EM BENS HERDADOS. 1. [...] 2. A discussão acerca da ocorrência de bitributação exige a reinterpretação de norma infraconstitucional, o que é vedado em recurso extraordinário. 3. Dissentir da conclusão alcançada pelo Colegiado de origem quanto à ausência de ganho de capital na transferência de bens herdados demandaria a análise do conjunto fático-probatório produzido nos autos [...]. 4. [...]" (AgRg do RE 943075/MG, relator ministro Nunes Marques).

Portanto, o herdeiro, ao receber "bens e direitos" por transmissão de *causa mortis* ou doação, não importa a ocorrência do fato gerador ou se tenha "ganho de capital" e/ou, por conseguinte, não havendo incidência da norma ordinária, "renda", e o fato gerador do imposto sobre a transmissão de *causa mortis* e doação é o tributo estadual. Desejamos vida longa ao entendimento do STF, em respeito ao princípio constitucional.

Date Created

01/04/2023