

20/05/2024

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609 GOIÁS

RELATOR : **MIN. GILMAR MENDES**
AGTE.(S) : **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **UNIÃO**
ADV.(A/S) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
INTDO.(A/S) : **GRACIA MARIA FENELON E OUTRO(A/S)**
ADV.(A/S) : **PAULO RAFAEL FENELON ABRAO**

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, sob a presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator.

Brasília, Sessão Virtual de 10 a 17 de maio de 2024.

Ministro **GILMAR MENDES**

Relator

Documento assinado digitalmente

25/03/2024

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609 GOIÁS

RELATOR : **MIN. GILMAR MENDES**
AGTE.(S) : **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **UNIÃO**
ADV.(A/S) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
INTDO.(A/S) : **GRACIA MARIA FENELON E OUTRO(A/S)**
ADV.(A/S) : **PAULO RAFAEL FENELON ABRAO**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): Trata-se de agravo regimental interposto pelo Ministério Público Federal contra decisão que deu provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a incidência de imposto de renda quando da ocorrência de ganho de capital em transferências de bens que resultem em acréscimo patrimonial.

Colho da decisão agravada:

“A irresignação merece prosperar.

Na hipótese, a parte recorrente sustenta ausência de bitributação, ao argumento de que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, enquanto o fato gerador do ITCMD é a transmissão da propriedade.

Nesse contexto, verifico que o Tribunal de origem assentou a inconstitucionalidade do art. 23, § 1º, da Lei 9.532/1997, nos termos do decidido por sua Corte Especial, conforme se verifica do voto abaixo transcrito:

“A decisão recorrida negou provimento à apelação da ré, considerando a inconstitucionalidade do art. 23, § 1º da Lei 9.532/1997 declarada pela Corte Especial deste Tribunal (fls. 281-3):

A autora doou bens de sua herança à sua filha como

RE 1425609 AGR / GO

adiantamento da legítima, sendo assim indevida a exigência do imposto de renda previsto no art. 23, § 10 da Lei 9.532/1997:

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.

Nesse sentido, o IINAMS 1998.38.00.027179-5/MG, r. Des. Federal Carlos Olavo, Corte Especial do TRF/1ª Região em 03.05.2007:

I - Conforme ensina a melhor doutrina, a opção, na Constituição Federal de 1988, pela instituição de um imposto, de competência estadual, para tributação - global e única - de toda e qualquer transmissão causa mortis, operou-se como decorrência de uma adesão anterior a um sistema específico de tributação, usualmente adotado em grande parte do mundo civilizado, que considera de maneira independente e autônoma as formas de aquisição patrimonial derivadas do fenômeno morte e as tributa como uma operação singular.

II- Nesse sentido, o Legislador Constituinte destinou aos fenômenos jurídicos consubstanciados em transmissão de bens ou direitos por força de morte um tratamento jurídico-tributário diferenciado e específico, reunindo em uma só espécie tributária - Imposto sobre Transmissão causa mortis - de competência atribuída aos Estados, toda e qualquer oneração tributária relacionada àquele fato jurídico.

III- A pretensão da União Federal de tributar, como se ganho de capital fosse, a diferença a maior encontrada

RE 1425609 AGR / GO

entre o valor de mercado, lançado na declaração de bens do espólio adquirente, e o valor de aquisição constante na declaração de bens do falecido/transmitente, esbarra não apenas na dicção literal do artigo 155,1, da Constituição Federal, mas na própria ideologia do sistema que foi encampado pelo Legislador Constituinte de 1988, que, como já consignado, teve em mente considerar de forma autônoma e independente, para fins de tributação, a forma de transmissão de bens ou direitos em referência, decorrente de morte.

IV- Se o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação é calculado tomando-se por base o valor atualizado dos bens - vale dizer, valor de mercado, obtido mediante avaliação - significa isso, noutros termos, que a tributação abrange o fato jurídico eleito pelo legislador ordinário da lei 9.532/97 como gerador do imposto de renda sobre ganho de capital, qual seja, a diferença a maior entre o valor de mercado e o valor de aquisição dos bens ou direitos. Ocorrência de "bi-tributação", na medida em que a real intenção que se identifica no âmbito do artigo 23 da lei 9.532/97 é efetivamente de tributar, a título de imposto de renda sobre ganhos de capital, a mesma situação fático-jurídica que enseja a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis.

V- Decorrencia do princípio federativo, a repartição constitucional de competências tributárias acarreta duas relevantes conseqüências inafastáveis: a) o não exercício da competência tributária pela pessoa que é dela titular não legitima qualquer outra a exercitála; b) é absolutamente vedada a invasão de competência alheia, ainda que de forma dissimulada, para fazer incidir, sobre fatos jurídicos postos sob competência de uma pessoa política, imposto não relacionado diretamente a tais fatos e outro ente tributante. Hipótese dos autos enquadrada na hipótese de invasão da esfera de competência dos estados-membros

RE 1425609 AGR / GO

VI- Inconstitucionalidade do artigo 23, parágrafo 1º, da lei 9.532/97 declarada.

Declarada a inconstitucionalidade Corte Especial deste Tribunal, a turma (CPC, art. 9271V). Não havia, assim manifestar-se sobre os arts. 153/111 e 151 do art. 23, § 1º da Lei 9.532/1997 pela está obrigada a adotar essa orientação. Não havia assim necessidade de o acórdão recorrido manifestar-se sobre os arts. 153/III e 151 da Constituição. (eDOC 16, p. 2-3)

Inicialmente, registro que o § 1º do art. 23 da Lei 9.532/1997 apenas explicitou o momento de apuração do acréscimo patrimonial, não se tratando de inovação acerca do fato gerador do imposto de renda. Nesses termos, entendo que não se trata de tributação da herança ou doação, mas de definição do momento da tributação do ganho de capital recebido.

Com efeito, esta Corte assentou não haver vício de inconstitucionalidade quando a legislação ordinária “*encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no art. 43 do CTN*” (RE 200.972, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 21.2.1997).

Confirmam-se, a propósito, os seguintes precedentes:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHOS DE CAPITAL DO DOADOR NO ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. EXPLICITAÇÃO DO FATO GERADOR. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO”. (RE 1.2692.01 AgR, Rel. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, DJe 19.2.2021)

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicercado o extraordinário na alínea b do inciso

RE 1425609 AGR / GO

III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. TRIBUTOS - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social preve a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela

RE 1425609 AGR / GO

sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa aplicando o direito a espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito. (RE 172.058, Rel. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 13.10.1995) (realce atual)

Com efeito, a tributação do ganho de capital nas transferências de bens do *de cuius* ou do doador configura acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto de renda, não se havendo cogitar de bitributação ou de invasão de

RE 1425609 AGR / GO

competência tributária.” (eDOC 42, p.1-7)

Nas razões recursais, o agravante alega, em síntese, que a aplicação do §1º do art. 23 da Lei 9.532/1997 violaria a jurisprudência dessa Corte, bem como o art. 153, III, e 145, §1º; 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição.

Requer que seja negado seguimento ao recurso extraordinário.

É o relatório.

25/03/2024

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609 GOIÁS

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): A irresignação não merece prosperar.

Verifico que as alegações da parte decorrem de mero inconformismo com a decisão adotada por este Tribunal, uma vez que o agravante não trouxe argumentos suficientes a infirmá-la, visando apenas à rediscussão da matéria.

Conforme consignado na decisão anterior, o § 1º do art. 23 da Lei 9.532/1997 apenas registrou o momento em que se firma o acréscimo no patrimônio, não configurando, portanto, um fato novo que geraria imposto de renda.

Além das decisões colacionadas na decisão monocrática, cito também:

“AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA - IRPF. GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. LEI 9.532/1997, ARTIGO 23, § 1º. ITCM. ALEGADA BITRIBUTAÇÃO. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. ARTIGO 85, § 11, DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. “ (RE 1.190.372 ED-AgR, Rel. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 20.09.2019)

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609

PROCED. : GOIÁS

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

AGTE.(S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

INTDO.(A/S) : GRACIA MARIA FENELON E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : PAULO RAFAEL FENELON ABRAO (20694/GO)

Decisão: Após o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), que negava provimento ao agravo regimental, no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Segunda Turma, Sessão Virtual de 15.3.2024 a 22.3.2024.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Gilmar Mendes, Edson Fachin, Nunes Marques e André Mendonça.

Hannah Gevartosky
Secretária

20/05/2024

SEGUNDA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609 GOIÁS

VOTO**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Trata-se de agravo regimental interposto pela Procuradoria-Geral da República contra decisão na qual o Relator, Ministro **Gilmar Mendes**, deu provimento ao recurso extraordinário interposto pela União para, reformando o acórdão recorrido, reconhecer a incidência do imposto de renda sobre ganho de capital, referente à transmissão hereditária/doação de bens, nos termos do § 1º do art. 23 da Lei nº 9.532/97.

Alega a Procuradoria-Geral da República que a decisão agravada está desalinhada com o que a Corte vem aplicando sobre o tema. Aponta ter o Supremo Tribunal Federal o entendimento de que o imposto de renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente. Cita o RE nº 172.058/SC.

Quanto ao caso concreto, anota que o Tribunal de Origem afastou a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado por ocasião da antecipação de legítima, na medida em que, “na antecipação de legítima, não há, pelo doador, acréscimo patrimonial disponível”.

Aduz que o § 1º do art. 23 da Lei nº 9.532/97 incidiu em inconstitucionalidade, ao estabelecer que a doação constitui acréscimo patrimonial para o doador. Menciona os arts. 153, inciso III; e 145, § 1º; e 146, inciso III, alínea a, da Constituição Federal. Alega que o dispositivo legal em comento extrapolou o conceito de renda e proventos de qualquer natureza definido constitucionalmente.

Registra que os fatos geradores dos tributos, inclusive do imposto de renda, devem ser previstos em lei complementar. Assevera, ainda, que viola o princípio da pessoalidade e o da capacidade econômica (art. 145, § 1º, da Constituição Federal) “diferir o pagamento do imposto sobre o acréscimo patrimonial para momento posterior ao da transferência do bem, para impô-lo ao doador”.

Por fim, anota que a exação questionada importa bitributação, pois

RE 1425609 AGR / GO

também incide o ITCMD.

Na sessão virtual de 15/3/24 a 22/3/24, o Relator votou pelo não provimento ao agravo regimental, tendo sido acompanhado pelo Ministro **Edson Fachin**. Pedi vista dos autos para melhor apreciar a controvérsia.

É o breve relatório.

Para a boa compreensão, faço breve retomada do caso.

Na origem, foi ajuizada ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária, com pedido de tutela antecipada, c/c repetição de indébito, em desfavor da União.

Relatou a autora, na petição inicial, que, em 6/12/13, na condição de inventariante, realizou o inventário do espólio de seu falecido marido, com alguns bens sendo avaliados a valor de mercado. Disse que, em 27/6/14, doou parte de seus bens para uma de suas filhas em adiantamento de legítima, sendo avaliados a valor de mercado. Esclareceu que, em razão da Lei Estadual nº 11.651/91 (Código Tributário Estadual), foi recolhido ITCMD ao Estado.

Aduziu, contudo, que, por força do art. 23, § 1º, da Lei Federal nº 9.532/97, quando o bem é transferido a valor de mercado, ou seja, em valor superior ao registrado nas declarações do **de cujus** ou do doador, a diferença a maior fica também sujeita ao imposto de renda sobre ganho de capital, com a alíquota de 15%. Da óptica da autora, essa tributação pelo imposto de renda é inconstitucional. Pediu a declaração incidental de inconstitucionalidade do citado dispositivo e de inexistência de relação jurídico-tributária no tocante ao imposto de renda sobre ganho de capital incidente em herança e doação. Pediu, ainda, a declaração do direito à restituição dos valores indevidamente recolhidos, com a condenação da ré à devolução desses valores (precatório e/ou compensação) e das quantias que venham a ser pagas.

Transcrevo o art. 23, § 1º, da Lei Federal nº 9.532/97:

“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

RE 1425609 AGR / GO

avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

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

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

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

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

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

§ 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”.

A sentença foi pela procedência do pedido inicial, reconhecendo-se a inexigibilidade do imposto de renda sobre ganho de capital referente à transmissão hereditária/doação de bens (art. 23, § 1º, da Lei Federal nº

RE 1425609 AGR / GO

9.532/97) e condenando-se a União a restituir à autora os valores indevidamente recolhidos.

No Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o Desembargador Federal Relator negou provimento à apelação da Fazenda Nacional, o que foi mantido em sede de agravo interno.

Interpôs, então, a União o recurso extraordinário, com base na letra a do permissivo constitucional, alegando ter havido contrariedade aos arts. 153, III; e 155, inciso I, da Constituição Federal. Sustentou que o art. 23, § 1º, da Lei nº 9.532/97 “instituiu a tributação pelo IR sobre a mais valia decorrente das heranças, legados e doações em aditamento da legítima. Afirmou ser evidente que, no caso de o contribuinte conferir, em sua declaração, certo valor a determinado bem, configura obtenção de ganho de capital caso transfira esse bem, a qualquer título, por valor superior ao declarado. Aduziu que a hipótese de incidência do ITCMD (transmissão de propriedade) é distinta da hipótese de incidência do imposto de renda (aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica). Argumentou não haver bitributação.

Em seguida, proferiu o Relator, Ministro **Gilmar Mendes**, a decisão ora agravada, dando provimento ao recurso extraordinário da União para reconhecer a incidência do imposto de renda sobre ganho de capital referente à transmissão hereditária/doação de bens, nos termos do § 1º do art. 23 da Lei nº 9.532/97. Para Sua Excelência, esse dispositivo teria apenas explicitado o momento de apuração do acréscimo patrimonial, não inovando quanto ao fato gerador do imposto de renda. Complementou, ainda, dizendo que “ganho de capital nas transferências de bens do de cujus ou do doador configura acréscimo patrimonial”.

Peço vênias ao ilustre Relator para divergir. Julgo ser inconstitucional o art. 23, § 1º, da Lei nº 9.532/97.

A Primeira Turma da Corte, na apreciação do ARE nº 1.387.761/ES-AgR, já decidiu nessa direção, reconhecendo a inconstitucionalidade da incidência do imposto sobre a renda sobre o ganho de capital referente à doação em adiantamento de legítima (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 3º; e Lei nº 9.532/97, art. 23, § 1º e § 2º, inciso II).

RE 1425609 AGR / GO

Na ocasião, o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, realçou que, segundo a orientação da Suprema Corte, o imposto de renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente. Em seguida, citou trecho do voto condutor do acórdão recorrido, em que se asseverou, entre outros importantes pontos, que, com a doação, o “doador se desfaz de seu patrimônio” e que viola a personalidade e a capacidade econômica “diferir o pagamento do imposto sobre acréscimo patrimonial para momento posterior ao da transferência do bem, para impô-lo ao doador”. O Relator também acentuou que o texto constitucional reparte o poder de tributar entre os entes federados, de modo 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)”.

O julgado foi assim ementado:

“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

RE 1425609 AGR / GO

(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” (ARE nº 1.387.761-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Roberto Barroso**, DJe de 1º/3/23).

Adiro a essa compreensão, fazendo, ainda, os acréscimos a seguir.

Já consignei, em outra ocasião (RE nº 855.091/RS), que, nos termos do art. 153, inciso III, da Constituição compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR). A doutrina especializada e a jurisprudência da Corte, no que tange à interpretação do dispositivo, têm firme orientação de que a materialidade do tributo está relacionada à existência de **acrécimo patrimonial**, aspecto ligado às ideias de renda e de proventos de qualquer natureza, bem como ao princípio da capacidade contributiva. Se há diminuição de patrimônio, não se deve falar em incidência do imposto de renda.

Também a respeito desse imposto, cito o RE nº 117.887/SP, em cujo julgamento o Tribunal Pleno consignou que o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza “implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”. Isso corrobora o que foi dito anteriormente e, ainda, faz ver que o imposto de renda não pode incidir sobre realidade sujeita ao imposto sobre transmissão **causa mortis** ou doação (ITCMD). Com efeito, o próprio texto constitucional versou sobre essa transmissão de maneira singular e atribuiu aos estados-membros (não à União) a competência para instituir esse imposto.

A par dessas considerações iniciais, registre-se, ainda, que a Constituição Federal determina que, sempre que possível, os impostos devem ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º).

No caso de doação em adiantamento de legítima de bem avaliado a

RE 1425609 AGR / GO

valor de mercado, a lei federal impugnada estabelece que incide o imposto de renda sobre a diferença entre esse valor e o valor declarado pelo doador. 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.

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 disponível¹ àquele (isto é, ao doador, no momento anterior à doação), quer em termos econômicos, quer em termos jurídicos. No RE nº 172.058/SC, o Ministro **Marco Aurélio** citou doutrina de Rubens Gomes de Sousa (um dos responsáveis pela edição do Código Tributário Nacional), para quem, disponibilidade econômica “corresponde ao que os economistas chamam de ‘separação’ de renda: é a sua **efetiva percepção em dinheiro ou outros valores**” (grifo nosso); e disponibilidade jurídica corresponde ao que “os economistas chamam de ‘realização’ da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja ‘economicamente disponível’ (isto é, efetivamente percebido), o beneficiário **já tenha título hábil para percebê-lo**” (grifo nosso). No mesmo sentido, adotando essas conceituações: RE nº 633.922/SP-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, DJe de 28/8/14.

Ao lado dessas anotações, registro que a doação promove, ao cabo, acréscimo patrimonial para o donatário, sendo que tal acréscimo não se sujeita ao imposto de renda, mas ao ITCMD, em razão da distribuição constitucional de competências. Esse imposto estadual pode incidir sobre

1 Conforme o art. 43 do CTN: “Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre 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 **acrêscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior” (grifo nosso).

RE 1425609 AGR / GO

o próprio valor de mercado do bem doado, o que abarca, evidentemente, aquele ganho de capital. Nesse contexto, percebe-se que é difícil acolher afirmação de que esse ganho de capital escaparia de tributação caso o imposto de renda não pudesse ser cobrado nos moldes do art. 23, § 1º, da Lei nº 9.532/97. A rigor, se o imposto de renda fosse cobrado, haveria dupla tributação sobre tal ganho de capital, que já está sujeito ao ITCMD, violando, assim, a Constituição Federal.

Para corroborar o entendimento, cito o julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade em Reexame Necessário nº 2004.70.01.005114-0/PR, em que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital na doação nos moldes daquele art. 23, § 1º:

“A lei ordinária, ao estabelecer que a doação constitui forma de acréscimo patrimonial para o doador, **mesmo que com o acréscimo patrimonial simbólico resultante do preço de mercado**, contraria a definição do fato gerador do Imposto de Renda, previsto no art. 43, II, do CTN, invadindo campo legislativo em que inexistente lacuna e já preenchido por norma reservada à lei complementar.

Com efeito, com a doação, **o doador se desfaz do seu patrimônio, fato jurídico não gerador de aquisição de disponibilidade econômica pelo acréscimo patrimonial**. Doação é a título gratuito e o valor declarado interessa apenas à transcrição no Registro Imobiliário e para fins de imposto de transmissão, ou para arrecadar imposto de renda sobre operações imobiliárias antecipadamente, todavia, de quem não adquiriu disponibilidade.

(...)

A propósito, a doação mitiga o patrimônio do doador. O acréscimo patrimonial ocorre tão-somente para os donatários, herdeiros do doador (...)

(...)

E neste contexto, é de realçar, as leis ordinárias 7.713/88 e 9.532/97, dependendo do norte exegético a ser imprimido,

RE 1425609 AGR / GO

poderá contrastar o art. 43, II, do Código Tributário Nacional, com sugestão à introdução de fato gerador neófito, no caso particular, a doação celebrada de ascendente para descendente como modalidade de alienação a qualquer título, com o art. 146, III, 'a', da Constituição Federal de 1988, inclusive extrapolando a definição constitucional dos fatos geradores descritos no art. 153, III, da mesma Carta, porquanto a instituição haveria de ser por Lei Complementar e a **especial doação não se amolda aos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, com perigo de caracterizar dupla inconstitucionalidade da expressão 'doação em adiantamento de legítima', formal e material, inexistindo capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88), com certeza, pois o donativo importa em mitigação patrimonial gratuita e, de conseguinte, ausência de qualquer signo de riqueza para ser taxado"** (grifo nosso).

As considerações acima igualmente podem ser transportadas, com as devidas adaptações, para o caso da transmissão de bem avaliado a valor de mercado por meio de herança. Nesse caso, a lei federal estabelece que o imposto de renda incide sobre a diferença entre esse valor e o valor que constava da declaração de bens do **de cujus**. O tributo deve ser pago pelo inventariante. Também aqui o art. 23, § 1º, em debate incidiu em inconstitucionalidade.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no Incidente de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 1998.38.00.027179-5/MG (citado no acórdão atacado pelo recurso extraordinário da União), reconheceu essa inconstitucionalidade. O Desembargador Federal Relator destacou que a Constituição Federal previu um só imposto, o ITCMD, a incidir sobre toda e qualquer transmissão **causa mortis**. A Carta Federal teria, assim, adotado modelo "de grande parte do mundo civilizado, que considera de maneira independente e autônoma as formas de aquisição patrimonial derivadas do fenômeno morte e as tributa como uma operação singular". Não seria compatível com isso a incidência do imposto de renda tal como previsto no famigerado art. 23, § 1º. Complementou, ainda, dizendo que o ITCMD

RE 1425609 AGR / GO

toma como base o valor de mercado do bem, o que abrangeria o fato ensejador do imposto de renda sobre ganho de capital, “qual seja, a diferença a maior entre o valor de mercado e o valor de aquisição dos bens ou direitos”. Em seguida, asseverou: “[t]al ocorrência fática, sem sombra de dúvidas, tem tradução na malsinada expressão ‘bi-tributação’”. Reforçando sua argumentação, o Relator destacou os seguintes trechos da doutrina de Ricardo Lobo Torres:

“Existe uma regra científica do imposto de renda, adotada portanto pelas legislações dos países adiantados, segundo a qual os ganhos de capital sofrem a incidência do imposto de renda no momento em que são realizados.

Quando o cidadão recebe uma herança ou uma doação pagará o imposto incidente sobre tais fatos (imposto causa mortis ou sobre doações), mas não o imposto de renda, que constituiria bis in idem; lançará em sua declaração de bens, entretanto, o valor pelo qual recebeu a herança ou o que constava da declaração do doador, para que posteriormente, por ocasião da alienação, pague o imposto de renda sobre a diferença entre o valor de aquisição e o de alienação, que corresponde exatamente ao acréscimo do patrimônio, fato gerador do imposto de renda.”

“Exigir imposto de renda sobre ganhos de capital do de cujus , do doador e do cônjuge significa, na realidade, criar imposto de transmissão causa mortis camuflado, imposto de doações mascarado e imposto inter vivos disfarçado.”

“Do ponto de vista do federalismo fiscal também seria ilegítima a tributação, ainda que não houvesse a regra expressa da isenção, tendo em vista que o imposto ‘causa mortis’ pertence à competência privativa do Estado-membro, que repele a cobrança concomitante por outro ente público, a não ser que haja expressa previsão constitucional, como ocorre com o ICMS relativamente ao IPI (art. 155, par. 2º, XI) e ao IOF (art. 153, par.5º)” (TORRES, Ricardo Lobo. **A incidência do Imposto de Renda na Transferência do Direito de Propriedade**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 32, p.78/83)

RE 1425609 AGR / GO

No presente caso, como relatado acima, a parte autora recebeu, como herança certos bens, alguns avaliados a valor de mercado. Sobre a transmissão hereditária incide o ITCMD, e não o imposto de renda. Posteriormente, a mesma parte autora doou parte de seus bens para uma de suas filhas, como adiantamento de legítima, sendo os bens avaliados a valor de mercado. Sobre a doação igualmente incide o ITCMD, e não o imposto federal.

Note-se que o ITCMD, nessas duas ocasiões, abarca a diferença entre o valor de mercado e o valor registrado nas declarações do **de cujus** ou da doadora. Não poderia, assim, o imposto de renda também incidir sobre essa mesma realidade, sob pena de ferir a distribuição de competências realizada pela Constituição Federal, a personalidade e a capacidade contributiva e provocar vedada bitributação.

Ante o exposto, pedindo, mais uma vez, vênua ao ilustre Relator, dou provimento ao agravo regimental para negar seguimento ao recurso extraordinário interposto pela União.

É como voto.

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609

PROCED. : GOIÁS

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

AGTE.(S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

INTDO.(A/S) : GRACIA MARIA FENELON E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : PAULO RAFAEL FENELON ABRAO (20694/GO)

Decisão: Após o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), que negava provimento ao agravo regimental, no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Segunda Turma, Sessão Virtual de 15.3.2024 a 22.3.2024.

Decisão: A Turma, por maioria, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Dias Toffoli e André Mendonça. Segunda Turma, Sessão Virtual de 10.5.2024 a 17.5.2024.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Gilmar Mendes, Edson Fachin, Nunes Marques e André Mendonça.

Hannah Gevartosky
Secretária