



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO

Lucas Gabriel Coelho Rego

**Doação em antecipação de herança: Uma análise da aplicação do Imposto
sobre a Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital**

Florianópolis/SC

2025

Lucas Gabriel Coelho Rego

Doação em antecipação de herança: Uma análise da aplicação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Florianópolis/SC

2025

Ficha catalográfica gerada por meio de sistema automatizado gerenciado pela BU/UFSC.
Dados inseridos pelo próprio autor.

Coelho Rego, Lucas Gabriel

Doação em antecipação de herança : Uma análise da aplicação do imposto sobre a renda de pessoa física sobre o ganho de capital / Lucas Gabriel Coelho Rego ; orientador, Gilson Wessler Michels, 2025.

76 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2025.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Doação em antecipação de herança. 4. Imposto sobre a renda. 5. Ganho de capital. I. Michels, Gilson Wessler. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.



**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
Coordenação de TCC**

Lucas Gabriel Coelho Rego

Doação em antecipação de herança: Uma análise da aplicação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título de bacharel em direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito.

Florianópolis, 21 de Novembro de 2025.

Insira neste espaço
a assinatura

Coordenação do Curso

Banca examinadora

Insira neste espaço
a assinatura

Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Orientador

Insira neste espaço
a assinatura

Karolainy Coelho

PPGD/UFSC

Insira neste espaço
a assinatura

Ma. Márcia Amaro Marques de Almeida

PPGD/UFSC

Florianópolis, 2025.

AGRADECIMENTOS

Ao único Criador. Ao único que é Eterno. Àquele que é a fonte de tudo o que é Verdadeiro. Àquele que enche todas as coisas. Àquele que “derrama chuva sobre justos e injustos” e, assim, em sua graça comum, possibilita que os homens apreendam verdades a partir das ciências (nesse caso, as ciências jurídicas), e que, ao aplicadas para o bem comum das sociedades, revelam a Glória de um Deus Sustentador, Bom, Pródigo em Graça e Justo.

À Ele, que me proveu de ensinamentos durante esse processo de escrita, atraindo-me a (1) meditar sobre sua Providência, ao conduzir cuidadosamente esse período proporcionando cada momento de estudo em silêncio para me concentrar na construção dos tópicos que gostaria de abordar; (2) a contemplar a sua Graça, quando pude experimentar da alegria em perceber que as ideias que estavam sendo transpostas da minha mente para o papel (ou melhor, para o Word) estavam expressando exatamente, ou até melhor, aquilo que eu me esforçava para tornar compreensível para quem o lesse; e por último (3), por me lembrar, tal como afirmara o salmista, de “como são profundos os teus propósitos”, mais especificamente, em ter redimido minha visão do trabalho e em ter realinhado o meu coração para enxergar o propósito maior da minha graduação em Direito, sob a lente interpretativa do *Logos*. Àquele em quem nós vivemos, nos movemos e existimos, ao Senhor dos Céus e da Terra eu dedico esse Trabalho de Conclusão de Curso.

Em segundo lugar, e como fruto direto da providência, ao meu pai, César, a minha mãe, Edivane, pelo amor dado e seriedade que me passam para a olhar a vida com responsabilidade, e aos meus irmãos, Melina e Abner, que tornam a jornada mais leve e descontraída. É pura graça do Senhor poder crescer, amadurecer e ser lapidado através do convívio com vocês.

Ainda, aos amigos da Primeira Igreja Batista de Florianópolis, com quem pude experimentar de que, certamente, a bondade e a fidelidade me acompanharam todos os dias da minha vida nessa mudança para Floripa, através do amor de vocês. Nesse contexto, gostaria de honrar a vida do Guilherme Santos, Luiz Gustavo Muniz, Bruna Solonca e Gabriel Vargas. Obrigado pelo acolhimento inicial e pela amizade nesses últimos 5 anos. Ademais, meus cumprimentos ao grupo “Panteras”.

Pela oportunidade de ser amigo, pelas conversas difíceis, porém honestas, pelas risadas sinceras e de ter podido crescer juntos durante esses últimos 4 anos, ao Daniel Thiele, por meio de quem pude experimentar o vislumbre da verdade de que existe “amigo mais apegado que

um irmão”. De igual modo, um abraço de longe para o Kaleby Valadão, grande amigo da Igreja Batista de Barreiros.

Também, gostaria de honrar o meu discipulador, Lucas Ávila, a quem tem me acompanhado de perto. Agradeço imensamente pelas exortações, por mais que eu não entendesse completamente à época, pelas conversas teológicas e pela franqueza e humildade.

Seria um completo absurdo não mencionar minha gratidão ao escritório Rigoni Advogados, onde pude ter minha 1ª experiência profissional. À Bianca Schwindt, com quem pude aprender desde os primeiros passos do “o que é”, de fato, o processo civil, aplicado ao direito previdenciário, até o “como” comunicar-se com os clientes (às vezes, clientes “difíceis”) e explicar o desenrolar de seus processos. Sua educação, profissionalismo de excelência e ensino foram marcantes nessa fase. Com certeza, muito da minha escrita jurídica foi enriquecida através das trocas contigo e pela sua correção de peças. Por isso, muito obrigado.

Ao Fábio Siqueira, que, além de colega, considero um amigo nessa trajetória da advocacia, parceiro de trilhas e “coach” motivacional para os dias ordinários. Jamais esquecerei das nossas conversas sobre “Como fazer amigos e influenciar pessoas”. Ao Dr. Marcos Luiz Rigoni Júnior, pelo carinho de sempre e pelas trocas musicais. Talvez, um dia, ainda haveremos de formar uma banda... o Dr. no piano e eu na viola.

Outrossim, aos amigos do estágio, com quem, aqui acolá, ao esbarrarmos nos corredores da universidade, voltavam-me à memória as boas lembranças desse período: Taiane Schwartz, Thainá Laís Isensee, Gislaine Maria, Millena Targa e Thiago Bandeira.

Deixo registrado minha gratidão a uma dupla de tributaristas que, ainda que não tenha tido a oportunidade de trabalhar por um longo período, vejo hoje que foram instrumentos no meu despertar para o Direito Tributário. Ao Dr. Maurício Miot, pela cordialidade e por ter “chegado junto” nesse processo. Obrigado por se importar, pelas dicas, pelas conversas descontraídas às sextas, ao final do expediente, e pelas reuniões com clientes. E ao Dr. Vinicius Ferronato (Vini), pela amizade e pelo suporte no andamento dos trabalhos.

Ao time do escritório Mondo Zappellini, onde pude me familiarizar com o direito tributário e, especialmente, pude ter o primeiro contato acerca do tema tratado nas páginas dessa monografia. Obrigado Thiago, Isaac, Giorgio, Bruna, Jhulia e Marcielly pelas trocas e pela paciência ao ensinar.

Também, às amizades criadas na “finaleira” deste curso, à medida que fui escolhendo algumas disciplinas pela manhã (e, ao final, estar cursando integralmente pela manhã, rs). Por isso, anoto meus cumprimentos ao Pedro Serpa, Edimara, Alberto, Sara, Eric, Pedro Hosoda, Isis, Paulo Silveira e Vitor pelo acolhimento no Direito 21.1 Matutino e pelos almoços pré-

EMAJ. Também, à dupla de “Emag”, Rafaela Stopassoli, com quem dividi as tardes desafiadoras do Escritório Modelo.

Meus cumprimentos às membras da banca Dra. Karolainy e Dra. Márcia pelo olhar justo e atencioso para o meu trabalho. Certamente, as suas dicas contribuíram para o aperfeiçoamento desta pesquisa.

Por fim, agradeço ao professor Gilson Michels pelo aceite de orientação e, em especial, pelas aulas (e videoaulas!) tão bem lecionadas, as quais, enquanto escrevo essas palavras, ainda tenho o privilégio de desfrutá-las, nesses momentos finais da graduação. Sua dedicação e empenho em transmitir o conteúdo, pelos diversos meios possíveis empregados, com certeza, é digno de nota entre os docentes da Universidade Federal de Santa Catarina.

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo a análise da incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital advindo da valorização imobiliária auferida em doações em antecipação de herança. Nela, a partir do método dedutivo e se utilizando da revisão bibliográfica, será abordada a materialidade do tributo, dando-se ênfase à acepção majoritariamente aceita para o vocábulo “renda”, a saber, como de acréscimo patrimonial. Em seguida, o estudo se debruçará sobre os principais dispositivos normativos existentes na legislação tributária que abarcam a temática, dentre eles, a Lei nº 7.713/1988, a Lei nº 9.532/1997 e a Instrução Normativa da SRF nº 84/2001. Além disso, por meio da análise jurisprudencial, será exposta a dissonância de posicionamentos adotados pelo Poder Judiciário no que tange a (in)constitucionalidade da incidência de IR sobre o ganho de capital nas mencionadas doações e a figura do doador como sujeito passivo da obrigação tributária. Por fim, serão discutidos os possíveis dilemas jurídicos provenientes da efetivação do art. 23, § 1º e §2º, II, da Lei nº 9.532/1997. Concluiu-se, assim, que a aplicação irrefletida do referido dispositivo legal assume contornos desarmônicos ao arquétipo constitucional para a materialidade do imposto (“renda”), como também ofende os princípios tributários que regem a atuação da competência tributária estatal, mais especificamente quanto às ideias de legalidade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e à segurança jurídica, garantias ofertadas pela Constituição Federal ao contribuinte.

Palavras-chave: Doação em antecipação de herança; acréscimo patrimonial; arquétipo constitucional; ganho de capital.

ABSTRACT

This research aims to analyze the incidence of Personal Income Tax on capital gains arising from real estate appreciation obtained through donations in anticipation of inheritance. In this article, through the application of a deductive method of analysis, it will address the object of the tax, emphasizing the predominantly accepted meaning of the word "income," namely, as an increase in wealth, based on what is advocated by Brazilian tax doctrine. The following section examines the main regulatory provisions in tax legislation that cover the subject, including Law No. 7,713/1988, Law No. 9,532/1997, and SRF Normative Instruction No. 84/2001. Case law analysis will reveal the Judiciary's differing views on whether taxing capital gains from such donations is constitutional for the donor. In addition, the discussion engages with the legal ambiguities and interpretive challenges occasioned by the implementation of Article 23, §§ 1 and 2, II, of Law No. 9,532/1997. Accordingly, this study concludes that the uncritical enforcement of the prior statute deviates from the constitutional conception of income, while undermining the core constitutional principles governing the exercise of the State's taxing power, more specifically regarding the ideas of rule of law ("no taxation without representation"), ability-to-pay, non-confiscation and legal certainty, all of which are guarantees afforded to the taxpayer under the Federal Constitution.

Keywords: Donation in anticipation of inheritance; income; constitutional conception; capital gain.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Dinâmica do trinômio “povo-lei-tributo” aplicado ao princípio da legalidade.....25

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
ITCMD	Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
PUIL	Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
TNU	Turma Nacional de Uniformização
TRF-4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	17
2. DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE DIREITO SUCESSÓRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO.....	20
2.1. A SUCESSÃO.....	20
2.2. PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO.....	22
2.3. DOAÇÃO.....	22
2.4. DOAÇÃO EM ANTECIPAÇÃO DE HERANÇA.....	23
2.5. REPERCURSSÕES TRIBUTÁRIAS.....	25
2.5.1. O PODER DE TRIBUTAR.....	25
2.5.2. PRINCÍPIOS.....	27
2.5.2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	28
2.5.2.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	30
2.5.2.3. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.....	33
2.5.2.4. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	35
2.5.2.4.1. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE COMO ELEMENTO DA SEGURANÇA JURÍDICA E O DILEMA DE APLICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIAS MAIS GRAVOSAS AO CONTRIBUINTE.....	37
3. IMPOSTOS RELACIONADOS À DOAÇÃO EM ANTECIPAÇÃO DE HERANÇA.....	39
3.1. ITCMD.....	39
3.2. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....	41
3.2.1. LEGISLAÇÃO E CARACTERÍSTICAS.....	41
3.2.2. O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL SOBRE “RENDA” E SUAS ACEPTÕES.....	43
3.2.3. O ART. 43 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	45
3.3. O QUE É O GANHO DE CAPITAL.....	47
3.3.1. LEGISLAÇÃO.....	48
4. A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DE IRPF SOBRE O GANHO DE CAPITAL NA DOAÇÃO EM ANTECIPAÇÃO DE HERANÇA.....	50

4.1. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL.....	51
4.1.1. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2004.70.01.005114-0/PR.....	51
4.1.2. RECURSO CÍVEL Nº 5036095-38.2023.4.04.7000 - 1ª TURMA RECURSAL DO PARANÁ.....	53
4.1.3. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609/GO - 2ª TURMA.....	56
4.1.4. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.439.539/RS – 1ª TURMA.....	58
4.2. À LUZ DOS PRINCÍPIOS E AS SOMBRAS DE INSEGURANÇA JURÍDICA.....	61
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	71
6. REFERÊNCIAS.....	73

1. INTRODUÇÃO

Em “O Retorno do Filho Pródigo”, o pintor holandês Rembrandt, por volta de 1668, transpôs para o universo das telas a conhecida parábola cristã homônima. Nela, conta-se a história de um homem, que tinha dois filhos. Certo dia, o filho mais novo pede ao pai a sua parte da herança, o que, na cultura judaica, simbolizava o total rompimento do vínculo familiar e desrespeito ao patriarca, o equivalente a desejar a sua morte. Sendo assim, este, prontamente reparte os bens, dando a cada filho a sua parte de direito. Em seguida, o texto relata que ele se muda para uma terra distante, onde passa a viver de modo a satisfazer suas vaidades, esbanjando a herança antecipada com aquilo que lhe apraz.

Com o passar do tempo, o filho, em sua prodigalidade, começa a passar necessidades e, caindo-se em si, decide retornar à casa do pai pensando que, ao menos se for recebido como servo, terá o que comer. A narrativa bíblica nos mostra que, ainda quando estava longe, seu pai o vê, corre, abraça-o e dá-lhe novas roupas, um anel e novas sandálias, recebendo-o novamente como filho. A história aborda temas como o arrependimento, a graça, o amor e a misericórdia de um Deus pessoal que, assim como a figura do pai, deseja antes de tudo, relacionamento.

Para além dos ensinamentos parabólicos, é possível identificar que o clímax da alegoria tem sua centralidade num negócio jurídico comum aos tempos contemporâneos e que, certamente, se trazido para os dias atuais, produziria consequências pertinentes ao sistema jurídico. Trata-se da doação como forma de antecipar a herança. Abarcada no Código Civil brasileiro, essa prática tem exercido papel de destaque no âmbito da advocacia contenciosa, como também na preventiva, devido à versatilidade das naturezas que os efeitos jurídicos decorrentes de sua perfectibilização podem assumir. Por isso, considera-se um objeto de estudo nitidamente transdisciplinar, em que toca não apenas o campo do direito sucessório, mas também o tributário, como ficará demonstrado.

Nesse sentido, a presente pesquisa tem como propósito o aprofundamento dessa modalidade de doação quanto às eventuais reverberações tributárias das quais dela se pode originar, mais especificamente, no que tange a incidência do imposto sobre a renda de pessoa física sobre o ganho de capital, em se tratando de doações de imóveis que sofrem valorização.

A pertinência do assunto se perfaz na medida em que o STF, por meio de decisão publicada em 01 de julho de 2024, atestou a relevância jurídica, econômica e social referente ao exame da constitucionalidade da incidência de Imposto de Renda sobre o ganho de capital na doação a título de adiantamento de legítima, reconhecendo, assim, a Repercussão Geral no

Tema 1391. Ainda, possui como *leading case* o RE 1.522.312, julgado do estado de Santa Catarina.

Ademais, esta monografia atém-se ao seguinte questionamento: a incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital na valorização de imóveis recaída ao doador, no contexto da doação em antecipação de herança, atende ao arquétipo emanado pela Constituição Federal da ideia de acréscimo patrimonial, tão basilar para o conceito de renda? Como objetivos específicos, procurou-se (1) debruçar-se sobre a materialidade do imposto sobre a renda, à luz da Constituição Federal e da Lei nº 5.172/1966; (2) aprofundar-se nos princípios constitucionais tributários que se relacionam com a temática; (3) e realizar uma abordagem crítica dos dispositivos legais que regulamentam a questão em cotejo com a materialidade definida do IR e os princípios constitucionais da capacidade contributiva, vedação ao confisco e à segurança jurídica.

Assim, este trabalho está dividido em três capítulos. O primeiro capítulo aborda conceitos introdutórios do direito sucessório, em que se discorre sobre o fenômeno da sucessão, os seus atores e os seus efeitos jurídicos. Posteriormente, a doação é trazida ao debate, por meio dos ensinamentos da doutrina civilista, a princípio de maneira isolada, porém, em seguida, como instituto viável para elaboração de um planejamento tributário. Somado a isso, exploramos as nuances do poder de tributar, tal como os princípios constitucionais tributários que acompanham essa atribuição estatal. Nele, também se buscou evidenciar a imprescindibilidade da ponderação do exercício da competência tributária estatal frente à salvaguarda das garantias fundamentais do contribuinte.

No segundo capítulo, a monografia ocupa-se da exposição dos tributos, juntamente de seu arcabouço legislativo, relativos à doação, a saber, o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, e o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tendo o foco redirecionado para este último, haja vista ser o protagonista desta pesquisa. Ainda nesta seção, será investigado o conceito de “renda” sob a ótica da Carta Constitucional e de que maneira ele é refletido no Código Tributário Nacional e na concepção do “ganho de capital”.

O terceiro capítulo, por fim, detém-se à análise jurisprudencial de casos representativos encontrados na jurisprudência brasileira, especialmente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Supremo Tribunal Federal, com o fulcro de se observar quais têm sido os posicionamentos adotados pelo Poder Judiciário quanto à (in)constitucionalidade de leis federais e de atos normativos da Receita Federal que legitimam a cobrança de IRPF sobre o ganho de capital percebido na valorização de imóveis no âmbito da doação de antecipação da legítima.

Distante de declarar uma verdade última sobre o direito a ser aplicado, o autor tem como intento contemplar as incongruências existentes entre (1) os dispositivos normativos que regulamentam o IR, (2) as premissas conceituais para o tributo, à luz do arquétipo constitucional, (3) e a atuação conduzida pela administração tributária nesse processo. Destarte, por meio do estudo desse trinômio, verificar-se-á os efeitos colaterais desse descompasso frente à existência dos princípios constitucionais tributários como o da legalidade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e à própria efetivação da segurança jurídica na vida prática do contribuinte.

2. DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE DIREITO SUCESSÓRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 A SUCESSÃO

A Constituição Federal da República é explícita ao estabelecer, em seu art. 5º, inciso XXX:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXX - é garantido o direito de herança;

A partir da leitura simples da redação do constituinte, é inegável que a herança consiste numa garantia fundamental, imprescindível ao exercício das liberdades dentro de um Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, faz-se necessário entender exatamente o que se entende por herança e quais os efeitos jurídicos que ela carrega consigo.

Para Rolf Madaleno, “herança é o patrimônio deixado pelo falecido e representado pelo conjunto de seus bens materiais e imateriais, direitos e obrigações [...]”¹. Outro conceito que está intrinsecamente ligado à ideia de herança é o fenômeno da sucessão, em que pode ser definido como “[...] as transmissões de direitos e deveres de uma pessoa a outra, diante do falecimento da primeira, seja por disposição de última vontade, seja por determinação da lei, que acaba por presumir a vontade do falecido”².

Assim, é perceptível que, a partir das duas definições trazidas, existe um pressuposto comum a essas duas ideias: a morte do detentor do patrimônio. Em outros termos, nota-se que apenas se pode chamar um coletivo de bens, de direito ou deveres de herança, ou somente pode-se considerar como sendo a “última vontade” de uma pessoa na transmissão desses bens para outrem quando da ocorrência, de fato, de seu falecimento.

Acerca disso, a legislação infraconstitucional ordinária, na figura da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), traz esse fenômeno na redação do art. 1.784:

¹ Livro: Sucessão Legítima, p. 47, 2020

² TARTUCE, Flávio. Direito das sucessões. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 24)

Art. 1.784. Aberta a **sucessão**, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. (grifo nosso)

Ante o referido dispositivo, verifica-se que a norma federal, ainda que de maneira implícita, estabelece que o marco temporal para a abertura da sucessão é o fato jurídico morte. A sucessão, portanto, abarca em si mesma o fenômeno da morte e inaugura, de maneira automática, o momento exato da transferência do patrimônio aos herdeiros.

No entanto, há de se questionar a razão de o ordenamento jurídico ter expressado com tamanha precisão o momento no qual a herança é transmitida — “desde logo”, tal qual regulamenta o mencionado artigo. Isso se deve, essencialmente, ao fato de se evitar um período de “limbo jurídico”, no qual o patrimônio experimentaria uma ausência de titularidade entre o momento da morte e o ato formal de transferência para os herdeiros, o que culminaria num cenário de insegurança jurídica.

É como leciona Dias ao afirmar que:

Aberta a sucessão, o patrimônio do falecido, com o nome de herança, se transmite aos herdeiros legítimos e aos herdeiros testamentários, se existir testamento. A mudança ocorre sem haver um vácuo nas relações jurídicas. Dito fenômeno decorre da consagração do chamado princípio de *saisine*. **Para o patrimônio do falecido não restar sem dono, a lei determina sua transferência imediata aos herdeiros, não ocorrendo a interrupção da cadeia dominial.**³(grifo nosso)

O princípio da *saisine*, conforme referenciado pela doutrinadora, torna-se basilar para a correta compreensão dessa ideia de continuidade patrimonial. Acerca disso, o historiador Jacques Krinen relata que a *saisine* — derivada do verbo em latim “*sacire*”, que significa “apropriar-se” — tem sua origem no direito francês medieval e consistia na prática comum entre os senhores feudais de cobrar um pagamento dos herdeiros, a fim de que estes pudessem assumir a posse efetiva da terra do servo falecido⁴.

Nasce, assim, a máxima na doutrina francesa da “*le mort saisit le vif*”, isto é, o morto é substituído pelo vivo, cujos ideais são refletidos no ordenamento jurídico brasileiro nesse imediatismo da transferência dos bens do *de cuius* aos herdeiros, tal como preconiza o código civil.

³ DIAS, Maria Berenice. Manual de direito das sucessões. 6.ed. Salvador: JusPODIVM, 2019, p. 141.

⁴ Krinen, Jacques. *Le mort saisit le vif: Genèse médiévale du principe d'instantanéité de la succession royale française*. Journal des Savants, 1984, 3-4, p. 187-221.

2.2 PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

Muito embora a sucessão tenha como pressuposto fático o falecimento da pessoa, como visto até aqui, convém esclarecer que tal “pré-requisito” não configura óbice para se pensar antecipadamente em como dispor do patrimônio. Aliás, é o que muitos advogados da área diria ser o recomendável.

Como aponta Madaleno, esse pensamento “preventivo”, por assim dizer, tem por finalidade materializar a vontade do falecido

[...] reduzindo conflitos, fortalecendo vínculos, identificando lideranças e atuando na preservação dos interesses familiares, que ao fim e ao cabo, continuarão atendendo pela própria essência do acervo material a nutrição e o constante processo de socialização dos sucedidos.⁵

Nota-se, assim, que a manifestação clara, exata e, sobretudo, antecipada do indivíduo ao apontar a destinação ou o modo pelo qual deseja que os bens sejam dispostos pelos herdeiros reduz potencialmente o surgimento de conflitos entre estes a partir da eventual partilha, posteriormente. Essa prática estratégica é o que se denomina de planejamento sucessório.

O raciocínio é simples: considerando a hipótese na qual o autor da herança não externalize a sua vontade no que tange à disposição de seus bens quando do seu falecimento pelos meios próprios legais, é bastante provável que, quanto maior a quantidade de sujeitos que se virem no direito à legítima da herança, maior será a probabilidade de haver conflitos entre estes em relação à parte que entenderem ser sua por direito.

Nesse cenário, os instrumentos existentes para se concretizar esse ato de última vontade são o testamento, a instituição de usufruto, os pactos antenupciais, a doação, dentre outros artifícios possíveis previsto em lei.

Para o tema que se busca aprofundar, o presente trabalho de conclusão de curso se aterá à doação realizada em antecipação de legítima. Antes disso, é importante que se compreenda o conceito legal de doação.

2.3 DOAÇÃO

O Código Civil, em seu capítulo IV, art. 538, traz a seguinte definição:

⁵ MADALENO, Rolf. *Planejamento Sucessório*. In: IX Congresso Brasileiro de Direito de Família – Famílias: Pluralidade e Felicidade, 2013. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM), 2013. p. 190.

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.⁶

Conforme leciona Diniz e denota-se da leitura do dispositivo, trata-se de um ato de iniciativa do doador e, por, não haver nenhum pagamento em troca, classifica-se como um contrato unilateral e gratuito.

Ademais, há de se destacar uma das características principais a essa forma de atuação da autonomia privada: a liberalidade. Assim, aquele que doa o faz livremente, ou seja, de espontânea vontade. É o que diversos doutrinadores nomeiam de *animus donandi*, havendo a transferência do bem, sem que haja qualquer forma de contraprestação ou expectativa.⁷

Nesse sentido, também ensina a professora Maria Celina Bodin de Moraes ao afirmar que “entende-se, pois, que o *animus donandi*, o intuito de realizar a liberalidade, enriquecendo o donatário por vontade desinteressada do doador, está a qualificar o contrato. Sem ele não haveria doação.”⁸

Esse atributo terá um destaque especial, posteriormente, tendo em vista que esse é o elemento que fundamenta a doação para fins de arrecadação tributária no imposto de transmissão *causa mortis* e doação.

2.4 DOAÇÃO EM ANTECIPAÇÃO DE LEGÍTIMA

Compreendidos os elementos que caracterizam a prática da doação, é necessário um olhar atento para o que o Código Civil denomina de “doação em antecipação de legítima”, modalidade tipificada em seu art. 544. Para tanto, é fundamental rememorar alguns conceitos elementares do direito sucessório.

Ao se considerar a hipótese de um sujeito que, sendo casado e tendo tido filhos desse matrimônio, vem à óbito, o ordenamento define que, anteriormente à abertura da sucessão aos herdeiros, seja realizada a meação, ato mediante o qual se destina metade dos bens

⁶ BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

⁷ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. v. 1.

⁸ BODIN DE MORAES, Maria Celina. Notas sobre a promessa de doação. *Civilistica.com*. Rio de Janeiro, a. 2, n. 3, jul.-set./2013. Disponível em: <http://civilistica.com/notas-sobre-a-promessade-doacao>. Acesso em 11 set. 2025.

comunicáveis ao cônjuge sobrevivente, ora viúvo, de acordo com o regime de comunhão de bens escolhido (art. 1.685⁹, CC).

Separados os bens preservados para fins de meação, o patrimônio restante é utilizado na quitação de eventuais débitos deixados pelo *de cujus*¹⁰ e das despesas funerárias. Finalmente, pode-se chamar o patrimônio de herança e é sobre esse montante que é calculada a denominada “legítima”.

À luz do que preconiza o art. 1.846 do CC¹¹, a herança legítima lhe é calculada sobre metade desses bens e tal porção é intocada e de observância obrigatória, como uma forma de conciliar a liberdade de testar e proteger os direitos dos herdeiros necessários.

Em contrapartida, a outra metade é a parte disponível, por meio da qual o autor da herança pode dispor livremente, podendo beneficiar a quem quiser, inclusive, aos herdeiros necessários. Tal arbitrariedade é realizada mediante testamento ou por doação.

Feitas essas considerações, importante que se faça um recorte quanto ao ato da doação em si. Quando o indivíduo deseja doar, ainda vivo, parte de seu patrimônio para um dos herdeiros necessários, a lei presume que essa transferência provém da parte reservada à legítima. É o que se depreende da leitura do art. 544, CC:

Art. 544. A doação de ascendentes a descendentes, ou de um cônjuge a outro, importa adiantamento do que lhes cabe por herança.

Nessa hipótese, quando for iniciado o inventário, é necessário que os herdeiros beneficiados tragam à colação, isto é, informem os bens que lhe foram destinados em vida, a fim de que sejam deduzidos de seu quinhão, objetivando a repartição equitativa da legítima entre os herdeiros (art. 2.002, CC¹²). Conforme leciona Dias, isso ocorre em respeito ao princípio da igualdade entre os herdeiros, a fim de lhes conferir tratamento isonômico.

⁹ Art. 1.685. Na dissolução da sociedade conjugal por morte, verificar-se-á a meação do cônjuge sobrevivente de conformidade com os artigos antecedentes, deferindo-se a herança aos herdeiros na forma estabelecida neste Código.

¹⁰ A expressão latina, derivada de "de cujus successione agitur", de cuja sucessão se trata, utilizada na área jurídica para designar o falecido, usada comumente como sinônimo de 'pessoa falecida', numa figura eufemística substitutiva de 'defunto' ou 'morto'. A palavra denomina o falecido que deixou bens. Também se diz autor da herança. ("De Cujus". TJDF, 2014. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/direito-facil/edicao-semanal/de-cujus>. Acesso em: 19 set. 2025).

¹¹ Art. 1.846. Pertence aos herdeiros necessários, de pleno direito, a metade dos bens da herança, constituindo a legítima. (BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

¹² Art. 2.002. Os descendentes que concorrerem à sucessão do ascendente comum são obrigados, para igualar as legítimas, a conferir o valor das doações que dele em vida receberam, sob pena de sonegação. (BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

Por outro lado, há a possibilidade de o autor da herança indicar, seja por testamento ou pelo título da liberalidade, uma cláusula de dispensa de colação. Assim, fica-se entendido que o bem doado não tem origem na legítima, mas sim, da parte disponível, afastando a obrigatoriedade da colação.

Dessa forma, a lei permite que um doador possa transferir bens e direito ainda em vida para um de seus herdeiros, sem que este, futuramente, tenha que deduzir de seu quinhão a porção recebida anteriormente. Na prática, o beneficiário desse ato irá receber uma parcela patrimonial superior ao quinhão dos outros herdeiros.

Essa é uma opção que a legislação brasileira possibilita para que o doador beneficie um dos herdeiros sem que haja violação dos direitos dos herdeiros necessários, preservando a isonomia.

2.5 REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS

Transpondo a faceta da relação particular-particular, não se pode esquecer que cada tomada de decisão pelo cidadão reverbera na relação particular-Estado, principalmente quando esta influencia na execução de uma das atribuições mais intrínsecas à figura estatal: a de tributar fatos e atividades comuns à vida particular dos contribuintes. Não seria diferente, portanto, na doação realizada em vida, como forma de antecipar a herança.

Dentre os tributos instituídos pelo poder público, o ITCMD é o imposto que está tipicamente vinculado ao fenômeno das doações. Mais adiante, será abordado um outro imposto que, possivelmente, também poderá recair sobre o mencionado fato jurídico, e que tem sido objeto de discussões recentes no âmbito do Poder Judiciário quanto à sua constitucionalidade: O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital.

Preliminarmente, os próximos subtópicos serão reservados para a exposição da (1) origem e legitimidade da atuação estatal no exercício de sua competência tributária e (2) os princípios constitucionais que regem essa atividade.

2.5.1 O PODER DE TRIBUTAR

O poder estatal emana, essencialmente, do povo¹³, e, no exercício de suas atribuições, deve, constantemente, ter como fim último assegurar os direitos e deveres do cidadão, como

¹³ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

preconiza a Constituição Federal. Porém, para a persecução desse objetivo, é inquestionável que este esteja munido de recursos financeiros para que possa cumpri-lo.

Neste cenário, a forma mais elementar por meio da qual o Estado consegue satisfazer as necessidades da população é através do poder de tributar, o qual pressupõe a interação entre dois personagens: de um lado, o Estado, sujeito ativo da ação, e o contribuinte, sujeito passivo, a quem é imposto a obrigação.

Sobre isso, deve-se ter em mente que o poder coercitivo estatal não ocorre de maneira ilegítima ou arbitrária, mas, como dito anteriormente, provém do próprio povo. Ou seja, a sociedade que institui o Estado e elege para si representantes é a mesma que lhe confere o direito de impor encargos e obrigações financeiras, a fim de prover os meios para a satisfação das necessidades coletivas.

Essa é a ideia constatada por Eduardo Sabbag, em sua obra “Manual de Direito Tributário”, quando afirma que “o poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo”¹⁴. De igual modo, assevera Ricardo Lobo Torres em seu Curso de Direito Financeiro Tributário, ao afirmar que “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”¹⁵.

É imprescindível ressaltar que, embora tenha nascido de um “pacto social”, Sabbag nos lembra que o relacionamento entre o Estado e contribuinte é desigual, visto que, ao praticar a ação de tributar, aquele personifica o interesse público, o qual sempre deve se sobrepor ao interesse individual, sendo devidamente resguardadas as garantias individuais nesse processo.

Outrossim, o professor ressalta que tal subordinação não se fundamenta em uma mera relação de “força”, na qual a imposição da vontade de um lado se manifesta contra a vontade do outro. Pelo contrário, está firmada numa relação essencialmente jurídica, pois a única justificativa válida de o Estado impor esse ônus financeiro para os seus cidadãos apenas pode-se dar em decorrência da determinação de uma norma jurídica que assim o faça.

Intimamente conectado ao dever do Estado em tributar o povo que lhe conferiu tal poder, está a noção de limitação dessa tarefa. Por isso, faz-se necessário a existência de princípios.

[...]

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva Jur, 2016, p. 95.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., 2005, p. 63-64.

2.5.2 PRINCÍPIOS

A palavra princípio tem sua raiz no léxico do latim “*principium*” e compreende a ideia de começo, origem.¹⁶ Também, de acordo com o Dicionário Michaelis, significa “causa primeira de alguma coisa a qual contém e faz compreender suas propriedades essenciais ou características; razão.”

Infere-se, assim, que, a partir dessas variadas significações, este termo, além de remeter ao início de algo, traz em si mesmo — ou aponta para — o caminho por meio do qual é possível perceber a verdade acerca do objeto ou assunto ao qual o princípio se refere. Partindo dessas acepções, é possível entender a utilização dos princípios conectada ao poder de tributar conferido à figura estatal.

Como suscitado no item anterior, a relação entre o Estado e o seu povo, ao impor sobre este o tributo, não decorre de um ato de força, mas sim da ordem proferida por uma norma jurídica. Todavia, ainda que exista um texto ordenando condutas que devem ser seguidas pela sociedade e por aquele que a governa, é possível que aquele que o lê seja suscetível de interpretá-lo como desejar, com o objetivo de alcançar fins escusos e que divergem do originalmente pensado pelo legislador.

Nessa linha, o princípio é encarregado de estabelecer critérios e finalidades maiores à regra jurídica que servem de base para sua interpretação, isto é, para realmente se compreender o sentido da norma, a fim de se evitar a sua utilização errônea pelos agentes estatais. A seu respeito, ensina Schoueri:

Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar **valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário**. São elas os princípios jurídicos, valores cuja importância é reconhecida pelo legislador, inclusive o legislador constituinte, e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária.¹⁷ (grifo nosso).

Acerca disso, também aponta Celso de Mello, em seu voto no julgamento do RE 346.084-PR, que

“[...] a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional. **O respeito**

¹⁶ Origem da Palavra. Disponível em: <<https://origemdapalavra.com.br/palavras/principio/>>. Acesso em: 04 de out. 2025.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva Jur, 2019, p. 542.

incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores - que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos – introduz, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, de outro, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre os indivíduos e o Poder.”¹⁸

Destarte, torna-se nítida a vitalidade da existência dos princípios na medida em que, ao ditarem os valores que deverão ser alcançados, norteiam a conduta do intérprete da norma jurídica, neste caso, o Estado em sua competência de tributar, tornando ilegítimo quaisquer atos que estejam em desconformidade a tais premissas. Sendo assim, faz-se profícuo uma abordagem de alguns princípios relacionados ao Direito Tributário e que se revelam pertinentes ao tema discutido nesta pesquisa.

2.5.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade, ou princípio da reserva legal, surge juntamente em participação com a formação do Estado moderno, o qual remonta à monarquia constitucional inglesa, no século XIII, profundamente imersa no absolutismo.

Nessa perspectiva histórica, em 1215, o rei João Sem Terra exercia todos as atribuições da figura estatal. Ou seja, um único indivíduo era o responsável por criar leis, aplicá-las e julgá-las. Diante de um cenário de intensa tributação, a nobreza, aliada à plebe, elaborou um documento para que se fosse imposto limitações ao poder do monarca. Uma vez assinado, esse “contrato”, intitulado de “*Magna Charta Libertatum*”, tornou obrigatória a prévia autorização do povo para a instituição dos tributos, nascendo, a partir disso, o lema da época “*no taxation without representation*”.¹⁹

Conforme nos ensina Sabbag, “nascia, assim, o ideal de que, na esteira da legalidade, corre tão somente o tributo consentido”²⁰. Também, ao citar o jurista argentino Dino Jarach, ele reitera esse pensamento ao afirmar que “[...] foi por razões tributárias que nasceu o Estado moderno de Direito”.²¹

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 346.084-6/PR. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 18 de maio de 2005. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re-346084.pdf>>. Acesso em: 06 out. 2025.

¹⁹ *Magna Carta: Freedom under Law*. Chertsey Museum. Disponível em: <https://chertseymuseum.org/magna_carta>. Acesso em: 07 de out. 2025

²⁰ SABBAG, *Ibid.*, p. 102.

²¹ JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributario. Buenos Aires: Nueva, 1969, p. 24, apud Sabbag.

Com o desenvolvimento das sociedades modernas, essa revolução no modo de se pensar e gerir o Estado geraram reflexos os quais podem ser observados nas constituições de muitos países contemporâneos, a exemplo do Brasil.

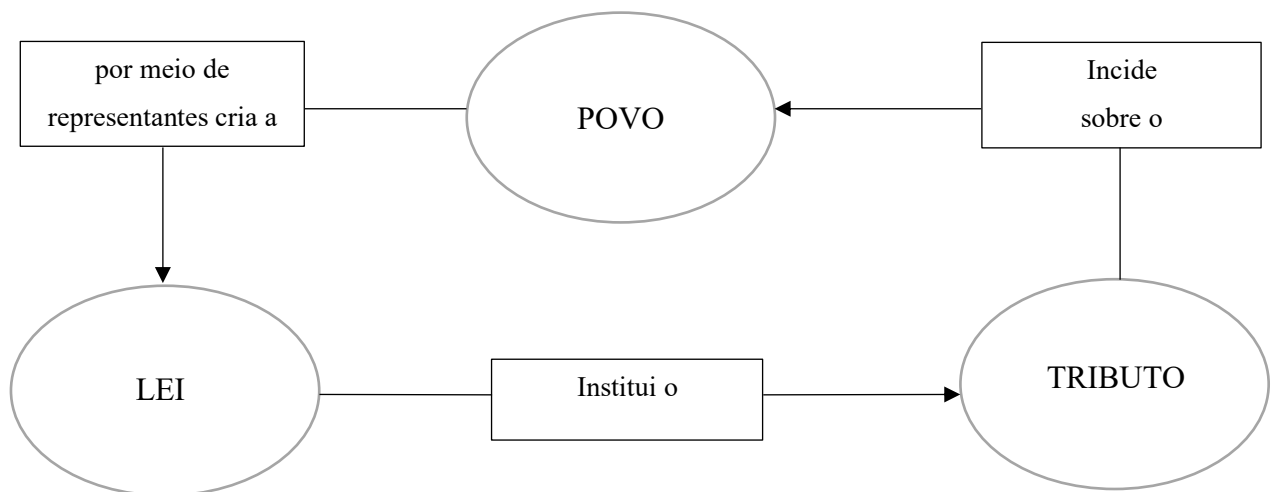
Acerca disso, o princípio da legalidade é previsto genericamente, no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, em que se declara que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Ademais, no capítulo II “Das limitações do poder de tributar”, o art. 150, I, traz a sua aplicação para o direito tributário:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O dispositivo mencionado é a tradução da máxima jurídica “*nullum tributum sine lege*”, isto é, não há tributo sem lei. Novamente, tem-se a norma jurídica como precursora do ato de tributar e sendo originada na vontade popular. Assim, de acordo com os ensinamentos de Pontes de Miranda, conforme nos lembra Sabbag, “a legalidade na tributação significa o povo tributando a si mesmo” e, que, segundo ele, pode ser compreendido pelo trinômio “tributo-lei-povo”, conforme a figura 1²² a seguir:

Figura 1 -



Além disso, importante lembrar que a prescrição legal a que se refere esse princípio não diz respeito à mera descrição genérica do tributo que se pretender instituir. Pelo contrário, exige-se que a lei que o define também o instrua em todos os aspectos necessários para a sua

²² Esquema elaborado pelo autor.

aplicação de maneira concreta e efetiva no mundo fático, de maneira que não reste vácuos que permitam o exercício da arbitrariedade do Poder Executivo.

Esse pensamento é defendido por Roque Antônio Carrazza ao apontar que

Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte.²¹ Remarcamos ser de exclusividade da lei, não só a determinação da hipótese de incidência do tributo, como, também, de seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota).²³

Compreende-se, assim, a profundidade do princípio da legalidade, desde sua origem até as suas importantes implicações para a ordem jurídico-tributária e o exercício efetivo e sadio do poder de tributar nos Estados contemporâneos.

2.5.2.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O art. 145, § 1º, da Magna Carta assim define

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

Este preceito é considerado por muitos doutrinadores como uma espécie de “subprincípio”, o qual seria derivado do princípio da isonomia, uma vez que busca direcionar o legislador a tributar de modo igual os contribuintes que possuem a mesma capacidade de contribuir e, para aqueles que possuem capacidades diferentes, tributar desigualmente.

O mencionado ideal é tratado com clareza pelo professor Fábio Canazaro, citado por Paulsen, ao constatar que, sendo a capacidade contributiva um critério de comparação entre os indivíduos, ela assegura a chamada igualdade horizontal e a igualdade vertical²⁴.

Em relação à primeira, Canazaro aponta que “igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 280.

²⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 14. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva Jur, 2023, p. 132.

mesma capacidade para suportar o encargo fiscal”. Quanto à segunda categoria, afirma que “[...] é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas”.

Desse modo, vê-se que a questão que o referido princípio busca resolver reside no seguinte dilema: ainda que todos sejam iguais perante a lei, tal como é declarado pelo constituinte, o fato é que cada contribuinte possui uma situação patrimonial específica, o que permite que, ao se deparar diante de uma exação tributária, as repercussões da retirada de riqueza em favor do Estado serão sentidas em níveis distintos para aqueles que possuem condições econômicas distintas.

Nesse sentido, torna-se relevante a abordagem da ideia de “mínimo existencial”, em face de seu importante papel como balizador desse princípio. Acerca disso, uma das nuances fulcrais relativos à capacidade contributiva é a de que a transferência de riqueza pelo contribuinte em prol da arrecadação tributária não pode afetar a capacidade de o indivíduo conseguir sustentar a si e a sua família. Nas palavras de Sabbag, esse conceito “é corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a dignidade da pessoa”, o que ressalta a sua imprescindibilidade.

O raciocínio é que, se os ganhos produzidos pelo cidadão são inteiramente destinados à manutenção de suas necessidades básicas e de sua família, não haverá recurso restante para eventual contribuição para fins de arrecadação tributária. Por conseguinte, não havendo a possibilidade de encaminhar recursos para a receita estatal, não há de se falar em capacidade contributiva, o que, logicamente, afasta qualquer possibilidade de intervenção estatal no patrimônio particular.

Nas lições do jurista alemão Klaus Tipke, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”²⁵, visto que, nitidamente, tal medida estaria desvirtuando toda a finalidade do sistema tributário, a saber, a persecução do interesse público.

Igualmente, a máxima jurídica “*primum vivere, deinde tributum solvere*”²⁶ traduz a aceção levantada, ao significar algo como “primeiro viva, depois pague o tributo”²⁷, o qual

²⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

²⁶ FABO, Diego Marín-Barnuevo. *La Protección del Mínimo Existencial em el Ámbito del IRPR*. Madrid: Colex, 1996, p. 25, apud VALLE; AVEIRO, 2017, p. 109.

²⁷ Eprevodilac. Disponível em: <<https://po.eprevodilac.com/prevodilac-latinski-portugalski>>. Acesso em: 10 de out. 2025.

desagua no posicionamento do economista italiano Emilio Giardina ao afirmar que “o direito a um nível mínimo de subsistência deve vir antes do interesse do Estado em obter receita”.²⁸

Para além dessa noção de preservação do mínimo existencial, há de se comentar sobre as quatro importantes técnicas tributárias as quais derivam do princípio da capacidade contributiva, que são (1) a imunidade; (2) a isenção; (3) a seletividade e (4) a progressividade.

A imunidade compreende a não incidência da tributação para situações específicas, as quais são previstas de antemão pelo próprio texto constitucional. A isenção, por sua vez, emana da legislação infraconstitucional e atua dentro de uma situação tributável já existente, mas que, por escolha do legislador, tem sua abrangência mitigada.

Sobre isso, Paulo Barros de Carvalho clarifica a diferença entre essas modalidades ao afirmar que

[...] o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese (...) do tributo”.²⁹

Em relação à seletividade, consiste na tributação diferenciada em razão de uma relação entre a essencialidade e a superfluidade do objeto. O tributo característico dessa forma de tributar é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em que produtos de cesta básica, essenciais para garantir o direito à alimentação (art. 6º, CF/1988), possuem alíquotas reduzidas, ao passo que produtos dispensáveis, ou até “indesejados” de fomento pelo governo federal, a exemplo do cigarro, incidem alíquotas mais altas.

A progressividade, por último, “[...] constitui técnica de agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo”³⁰. Por excelência, um dos tributos que sofre o respectivo efeito é o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, conforme a dicção do parágrafo 2º, inciso I, do art. 153, da CF.

A lógica por detrás da escolha do constituinte em estabelecer o critério da progressividade como forma de se exercer o princípio da capacidade contributiva é bastante clara, à luz do que nos ensina Carrazza ao apontar que “no caso do IR-Pessoa Física, quem,

²⁸ GIARDINA, Emilio. *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Giuffrè, 1961, p. 448, apud ADAMY, 2022, p. 354.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2019, p. 247-248.

³⁰ Paulsen, *Ibid.*, p. 134.

com efeito, tem rendimentos mais expressivos deve ser proporcionalmente mais tributado, por via de imposto sobre a renda, do que quem tem rendimentos menores”³¹.

2.5.2.3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Intimamente ligado ao respeito à capacidade contributiva está a limitação expressa pela Carta Constitucional, em seu art. 150, inciso IV, de que é vedada a todos os entes federativos utilizar tributo com efeito de confisco. Diante disso, há de se entender o que significa o confisco.

De acordo com Carrazza, confisco é a incidência de uma carga tributária excessiva sobre o contribuinte e que ameaça esgotar a própria fonte da riqueza tributável das pessoas. Ainda, segundo Sabbag, toda prática confiscatória compreende no desrespeito à capacidade contributiva, incorrendo numa “intenção predatória”.

Alguns doutrinadores, como Hugo de Brito Machado³², entendem que esse princípio é uma forma de se amparar o direito à propriedade, visto que traça limites no que tange à carga tributária que é imposta ao contribuinte. De igual modo, a vedação ao confisco é uma forma de proteção ao direito da livre iniciativa, visto que a tributação não pode ser exercida de maneira a desestimular a exploração da atividade econômica habitual do cidadão. Do contrário, a população seria desestimulada à produção de riquezas, o que afetaria diretamente a eficiência governamental arrecadatória.

Essa realidade é expressa com clareza nos dizeres de Eduardo Sabbag,

É importante relatar que, não raras vezes, a confiscabilidade no tributo obsta que o cidadão exercite seu direito de propriedade sobre o próprio patrimônio, obrigando-o a se livrar do bem. Dessa forma, sobressai um paradoxal cenário: o legislador constituinte protege, “com a mão direita”, a propriedade privada (art. 5º, XXII) e, “com a mão esquerda”, abona a sua entrega à usurpação estatal pela via indireta da tributação escorchante.³³

Assim, a ideia é a de que a arrecadação deve atuar, conforme preconiza o jurista, dentro de uma zona intermediária entre o confisco e o chamado “mínimo razoável na tributação”. Esse equilíbrio é retratado nos estudos do economista norte-americano Arthur Laffer.

³¹ Carraza, *Ibid.*, p. 143.

³² Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, São Paulo, Ed. RT, 1989, p. 66, apud CARRAZZA, 2013, p. 114-115.

³³ Sabbag, *Ibid.*, p. 407.

Acerca disso, os juristas Carlos Eduardo Lopes e Gregório Assagra de Almeida, em um artigo sobre o tema publicado na Revista Paradigma³⁴, citam o que aponta Oliveira Júnior em sua monografia³⁵. Júnior destaca que Laffer, em seus estudos, observou que a arrecadação tributária estatal obedeceria a limites ótimos, os quais, se manejados adequadamente, poderiam melhor servir ao interesse público.

Segundo ele, ao se atingir esse ponto ótimo no que tange as alíquotas dos tributos, o Estado estaria atuando em um limite, dentro do qual conciliaria a maximização de sua receita com o devido resguardo das atividades geradoras de riqueza realizada pelos cidadãos. Contudo, ao se romper tal barreira, a tributação se torna confiscatória, de modo a desestimular a produção econômica, obtendo-se “efeitos indesejados” para o próprio governo e, assim, reduzindo a eficiência econômica.

Ademais, o princípio do não confisco dialoga com outros dois importantes princípios constitucionais, não expressos explicitamente na Constituição Federal, todavia, amplamente aceitos e discutidos pela doutrina e pelos tribunais: o princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade. É possível visualizar sua menção no julgamento do Recurso Extraordinário nº 882.461/MG, pelo Supremo Tribunal Federal, ao fixar o tema nº 816, em que se manifestou o entendimento de que as multas moratórias, em decorrência do não adimplemento de exações tributárias, devem ser praticadas em percentuais os quais não ensejam efeito confiscatório. Veja-se a ementa do julgado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 816. Direito tributário. ISS. Subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do imposto na industrialização por encomenda. Materiais fornecidos pelo contratante. Etapa intermediária de ciclo produtivo de mercadoria. Impossibilidade. Fixação do limite de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória. 1. A solução da controvérsia quanto à incidência do ISS, nos termos do subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03, na industrialização por encomenda realizada em materiais fornecidos pelo contratante, passa pela identificação do papel que essa atividade tem na cadeia econômica. Se o objeto retorna à circulação ou à industrialização após a industrialização por encomenda, essa atividade representa apenas uma fase do ciclo econômico da encomendante, não estando, portanto, sujeita ao ISS. 2. As multas tributárias moratórias decorrem do simples atraso no pagamento do tributo. **À luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, adota-se o patamar de 20% do valor do débito tributário como teto da multa moratória.** 3. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 816: “1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da lista anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, pelos estados,

³⁴ O princípio da vedação ao confisco e sua aplicação no direito tributário: estudo sobre como a vedação ao confisco é interpretada pelos tribunais e sua eficácia na proteção dos fundamentais dos contribuintes contra uma tributação excessiva. **Revista Paradigma**, Ribeirão Preto-SP, a. XXIX, v. 33, n.2, p. 246-272, mai/ago. 2024

³⁵ OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. A análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário. 2011. 299 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2011.

pelo Distrito Federal e pelos municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário”. 4. Recurso extraordinário provido. 5. Modulação dos efeitos da decisão nos termos da ata de julgamento.(RE 882461, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 26-02-2025, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 29-04-2025 PUBLIC 30-04-2025) (grifo nosso).

Outrossim, fica evidente tal pensamento através do voto do Ministro Edson Fachin:

[...] A uniformização do patamar de 20% para multas moratórias afigura-se razoável na medida em que mantém a coercitividade da multa; sem implicar em ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco (art.150, I) representando, assim, saudável equilíbrio entre o exercício do poder de tributar e as garantias fundamentais do contribuinte [...] (2025, p. 50)³⁶

Diante disso, é notório a importância do princípio do não confisco para a atuação da competência tributária estatal, em que se almeja a ponderação entre a arrecadação de receita e o devido amparo às garantias constitucionais dos contribuintes, sobretudo no que diz respeito ao gozo do seu direito à propriedade e ao fomento à geração de riquezas obtidas a partir das atividades econômicas lícitas exercidas pelos indivíduos.

2.5.2.4 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Este último princípio, escolhido para aprofundamento de acordo com os objetivos da presente pesquisa, diferentemente dos demais abordados, não possui previsão expressa pela Carta Constitucional. Todavia, é considerado como aquele que está enraizado ao próprio fundamento de existência do Estado Democrático de Direito³⁷. Dada tal importância, há de se questionar acerca de qual seria o seu bem jurídico a ser tutelado e de que forma seria recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Numa visão abrangente, o princípio da segurança jurídica é contemplado pelo texto constitucional, de maneira implícita, no art. 5º, inciso XXXVI, ao afirmar que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [...]”. No que diz respeito a todos esses institutos mencionados, faz-se necessária uma leitura conjunta com o art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), em que se conceitua cada um como sendo, respectivamente, (1) o direito cujos pré-requisitos foram inteiramente

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 882.461/MG. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 26 de fevereiro de 2025. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15376209183&ext=.pdf>>. Acesso em: 12 de out. 2025.

³⁷ Carrazza, *Ibid.*, p. 469.

cumpridos pelo indivíduo e que, ainda que sobrevenha uma nova lei que modifique-os, o titular desse direito não se verá afetado, tendo-o já “adquirido” ao seu patrimônio jurídico; (2) o ato cuja consumação se deu em conformidade à lei vigente de sua época; (3) e à decisão judicial transitada em julgado, isto é, irrecorrível.

A partir disso, pode-se perceber que esses conceitos transmitem valores essenciais para a compreensão holística da segurança jurídica. Sobre isso, em sua monografia de especialização em direito tributário, o juiz federal Eduardo Santos da Rocha Penteado desmembra esse princípio em quatro perspectivas: (1) segurança-estabilidade; (2) segurança-previsibilidade; (3) segurança-certeza; (4) segurança-confiança.

A “segurança-estabilidade” diz respeito à “inalterabilidade por norma posterior de situação consolidada segundo norma anterior.” Nessa linha, Penteado ressalta que, ao se pensar o ordenamento jurídico, é fundamental que o faça considerando a sua mutabilidade no decorrer do tempo. Desse modo, tal como a função de um fotógrafo, os aplicadores do direito deverão realizar um retrato do caso concreto, “isolando-o” no tempo ao qual a situação se refere, e aplicarão a norma relativa à época dos fatos.

A “segurança-previsibilidade”, identificada pelo autor como uma faceta do “princípio da não-surpresa”, compreende na limitação do poder estatal em editar normas jurídicas de maneira abrupta, a fim de se garantir o prévio conhecimento dos cidadãos às consequências jurídicas que podem acarretar os seus atos. Em suas palavras, “direito seguro é, portanto, direito previsível.”

Quanto à “segurança-certeza”, o especialista nos assevera que é dever do Estado de Direito elaborar leis que sejam claras e coerentes entre si para seus destinatários. Sobre isso, ele reforça que o poder estatal deve coibir cenários de incerteza jurídica, na medida em que o cidadão não pode se deparar com normas que prevejam efeitos distintos para uma mesma conduta. Afinal, “direito obscuro, portanto, é direito inseguro”.

A “segurança-confiança”, por fim, refere-se ao pressuposto dos indivíduos de que ao se sujeitarem ao governo da lei, agirão de maneira legítima, isto é, em conformidade ao direito positivo. Sendo assim, os cidadãos depositam a confiança de que, ao praticar condutas permitidas pela lei, não poderão ser sancionadas como ato ilícito, devendo, pois, terem esses direitos salvaguardados pelo mesmo Estado que os positivou.

Nesse sentido, tem-se que o objetivo central é o de se preservar o que Roque Antônio Carrazza denomina de “justa expectativa das pessoas”. Sobre isso, o tributarista defende que esse princípio está ancorado na confiança das pessoas em relação ao próprio direito, pois, numa sociedade guiada pela lei, cada indivíduo se firma numa certeza: a de que as normas, tal como

estão previstas em seus dispositivos, serão devidamente cumpridas e que se perpetuarão ao longo do tempo. Segundo o jurista:

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é "conferir certeza à incerteza das relações sociais" (Becker), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a "imputação de efeitos a determinados fatos" (Kelsen), cada pessoa, graças ao princípio da segurança jurídica, tem elementos para conhecer previamente o alcance e, de modo especial, o resultado de seus atos.³⁸

Por conseguinte, as pessoas planejam suas vidas e orientam suas ações de modo a concretizar as expectativas de direito criadas à luz das normas vigentes, podendo ter, assim, a certeza de que não agirão em contrariedade à lei. Nas palavras do autor, "isto dá a todos a tranquilidade para planejar o porvir, justamente porque possibilita o prévio conhecimento do *modus* pelo qual as regras de conduta serão aplicadas."

Sobre isso, Leandro Paulsen, ao citar Humberto Ávila, destaca que

O princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável o que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente.³⁹

Sob a lente interpretativa do direito tributário, a segurança jurídica é preconizada mediante os diversos princípios descritos pelo Constituinte e discorridos anteriormente, a exemplo da legalidade, da anterioridade do exercício financeiro, da vedação ao confisco, da confiança e da boa-fé e da irretroatividade. Acerca desse último, é importante que se teça alguns apontamentos.

2.5.2.4.1 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE COMO ELEMENTO DA SEGURANÇA JURÍDICA E O DILEMA DE APLICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIAS MAIS GRAVOSAS AO CONTRIBUINTE

A irretroatividade, como princípio constitucional na seara do direito tributário, está prevista no art. 150, inciso III, alínea "a", e configura uma limitação ao arbítrio estatal de criar uma lei que cobre tributos referente a fatos geradores anteriores à sua publicação.

³⁸ Carrazza, *Ibid.*, p. 470.

³⁹ Paulsen, *Ibid.*, p. 141-142.

Ademais, embora o mencionado dispositivo se refira apenas a “lei”, a procuradora federal Renata Elisandra de Araújo, em artigo publicado pela revista da Advocacia Geral da União, constata que a restrição à retroatividade é ampliada também ao Poder Judiciário, no que tange à formulação de jurisprudências mais gravosas ao contribuinte, conforme define o art. 146, do CTN.⁴⁰

Além disso, a jurista atenta para o fato de que, em se tratando de um tributo cujos contornos já tenham um entendimento jurisprudencial consolidado, na hipótese de uma modificação que prejudique o sujeito passivo do fato gerador em questão, o Tribunal deverá assentar decisão com efeitos dali em diante, isto é, *ex nunc*⁴¹. Confira-se trecho do artigo:

[...] Em respeito ao princípio da irretroatividade o Poder Judiciário não pode aplicar nova jurisprudência que tenha alterado substancialmente jurisprudência consolidada, em prejuízo dos contribuintes que praticaram seus atos e seus negócios jurídicos com base na jurisprudência revogada. Isso porque, no entendimento de Barroso (2006 p. 261), a alteração de jurisprudência consolidada corresponde à criação de direito e, portanto, não pode retroagir, **sob pena de abalar a estabilidade e a previsibilidade do ordenamento jurídico.** Nos casos de modificação de jurisprudência compete ao Tribunal a verificação sobre a retroatividade de efeitos tributários relativos a condutas realizadas com base na norma jurisprudencial anterior e, se for o caso, deverá modular os efeitos da decisão para que não alcancem fatos passados (SCHOUERI; SANTOS, 2013, p. 126).⁴² (grifo nosso).

Assim, o que se vislumbra é a proteção do contribuinte às eventuais mudanças repentinas que não somente podem vir de modificações por parte do Poder Legislativo, mas também de interpretações normativas oriundas dos Tribunais.

Ora, o raciocínio é simples: o contribuinte que planeja realizar determinada conduta sujeita a uma exação tributária, certamente a fará tendo em mente as consequências jurídicas descritas na lei da época em que irá praticá-la. Dessa forma, ele pondera acerca desses efeitos e se emprega da “previsibilidade” disposta nas normas para decidir se irá incorrer na conduta ou não. Uma vez que ele decide positivamente e a realiza ainda sob a vigência desta lei, seria inadequado pensar, em havendo uma nova lei que torne mais gravosa a sua situação, que o

⁴⁰ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.** (grifo nosso)

⁴¹ Expressão latina. Quer dizer que a decisão não tem efeito retroativo, ou seja, vale do momento em que foi proferida em diante. “*Ex nunc*”. Portal da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/gestao-na-camara-dos-deputados/responsabilidade-social-e-ambiental/acessibilidade/glossarios/dicionario-de-libras/e/ex-nunc>>. Acesso em: 17 out. 2025.

⁴² DE ARAÚJO, R. E. A segurança jurídica como princípio garantidor da certeza e previsibilidade do direito tributário. REVISTA DA AGU, [S. l.], v. 21, n. 01, 2022, p. 174.

mesmo contribuinte se verá obrigado, inesperadamente, a responder por tal exação. É o que Eduardo Sabbag intitula de “tributação surpresa”. A esse respeito, destaca o professor que

[...] a segurança jurídica é o elemento axiológico do postulado em estudo, tendente a coibir a tributação de surpresa – por nós intitulada “tributação de supetão” ou “tributação de inopino” –, ou seja, aquela que surpreende o sujeito passivo da obrigação tributária sem lhe permitir o razoável tempo de preparo para o evento inexorável da tributação.⁴³

Torna-se evidente, portanto, que a noção de segurança jurídica, na figura do princípio da irretroatividade tributária, vê-se fortemente atrelada aos valores estimados pelo constituinte, na medida em que confere previsibilidade e confiança ao contribuinte de que os efeitos jurídicos de suas ações serão as mesmas estipuladas pelas leis na época em que as praticou.

3.0 IMPOSTOS RELACIONADOS À DOAÇÃO EM ANTECIPAÇÃO DE HERANÇA

Neste capítulo, a dissertação monográfica contemplará a contextualização dos impostos inerentes à doação na antecipação da parte legítima e de seu tratamento sob o prisma da Constituição Federal e da Lei 5.172/1966, o Código Tributário Nacional.

3.1 ITMCD

O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação possui previsão expressa pela Carta Constitucional, na qual o art. 155, inciso I, declara a competência dos Estados e do Distrito Federal de instituir tributos no que tange à matéria de transmissões *causa mortis* e doações.

Em relação aos detalhes não contemplados pelo texto constitucional, compete aos Estados e ao DF legislarem acerca disso, a fim de trazer maior concretude à aplicação efetiva do tributo. Certamente, tais entes não poderão versar divergentemente daquilo que já foi posto pelo Constituinte, nem de outras normas que foram recepcionadas como lei complementar, visto que estas resguardam matérias especificamente reservadas à essa modalidade, como é o caso da Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional.

Desse modo, é possível visualizar o leque de discricionariedade exercida na tributação desse imposto nas leis estaduais, dado que os critérios para sua incidência variam de um estado

⁴³ Sabbag, *Ibid.*, p. 157.

para outro no que tange (1) à alíquota aplicada, (2) à existência de progressividade (ou não), (3) possíveis isenções e outras formas de apurar o valor devido.

Como dito anteriormente, a competência tributária dos estados é limitada pelos moldes constitucionais. Um grande exemplo disso é a reserva feita ao Senado Federal da fixação de uma alíquota máxima (8%) para a incidência do ITCMD pela legislação de cada estado, conforme a Resolução nº 9/1992, reflexo do que foi determinado pelo art. 155, §1º, inciso IV, da CF.

Outrossim, os fatos geradores possíveis para a incidência desse imposto se concretizam tanto na abertura da sucessão, visto que é o marco que deflagra a transferência patrimonial do *de cujus*, como também na doação, perfectibilizada com o aceite do donatário.

No segundo caso, em se tratando de bens imóveis, Leandro Paulsen afirma que “o fato gerador somente ocorrerá no momento da efetiva transcrição realizada no Registro de Imóveis, sendo impertinente o preceito que determine o recolhimento antes da celebração da respectiva escritura pública”⁴⁴.

Quanto aos bens móveis, “somente poderá ser considerada a transmissão mediante sua tradição (física, escritural etc.); se for o caso, com o respectivo registro (veículos no Departamento de Trânsito, Capitania dos Portos; quotas de capital ou ações, na Junta Comercial ou Registro de Títulos e Documentos)”⁴⁵.

Os sujeitos passivos, no caso de sucessão *causa mortis*, serão os herdeiros ou legatário. Na doação, o donatário. No que se refere aos aspectos quantitativos do tributo, a base de cálculo compreende “o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em Unidades Fiscais do Estado [...] considerando-se o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão, ou realização do ato ou contrato de doação”⁴⁶.

No tocante ao método de apuração, os estados podem optar entre implantar uma alíquota fixa, na qual é irrelevante o valor venal do bem ou direito alvo da transmissão, ou uma progressiva, a qual segmenta alíquotas específicas de acordo com a faixa de valor do bem em questão.

Por fim, tem-se o aspecto espacial pertinente ao ITCMD. Para bens imóveis, a competência de tributar será do estado de onde este estiver localizado. Para os móveis, a

⁴⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 135-136.

⁴⁵ Paulsen, *Ibid.*, p. 136.

⁴⁶ Paulsen, *Ibid.*, p. 138.

competência será exercida no estado onde estava domiciliado o *de cuius* ou onde estiver domiciliado o doador.

No caso de o doador tiver domicílio ou residência no exterior, o estado competente será aquele onde estiver domiciliado o donatário. Ainda, havendo doador e donatário ter domicílio ou residência no exterior, o estado competente será aquele onde estiver situado o bem imóvel.

3.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Diante do exposto, torna-se visível que o imposto representativo da operação de doação, inclusive em adiantamento de legítima, é o ITCMD. Entretanto, é imprescindível evidenciar que, concomitantemente à transmissão, ocorrem um outro fato jurídico que também pode estar sujeito a consequências tributárias.

Acontece que, em muitas das doações, o objeto doado é um imóvel, o qual, normalmente, da data em que foram adquiridos pelo doador até a data em que ocorrerá a doação, sofrem valorização.

Desse modo, ao se analisar a última declaração de bens informada pelo contribuinte — onde se verá o preço do bem à época de sua aquisição —, é comum que se perceba um aumento, ao se comparar com o valor de mercado que este possua ao tempo da doação. E é sobre este incremento que se buscará aprofundar e de que maneira ele se enquadra na materialidade do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física. Antes disso, é necessário discorrer sobre sua regulamentação e suas características principais.

3.2.1 LEGISLAÇÃO E CARACTERÍSTICAS

O Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza possui previsão expressa pela Constituição Federal, em seu art. 153, inciso III. É um tributo de competência federal, ou seja, o ente competente para efetuar a sua cobrança é a União.

Os sujeitos passivos, por outro lado, compreendem todos aqueles praticantes do fato gerador (art. 45, CTN), seja pessoa física ou jurídica, o que dá origem às nomenclaturas do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) e o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), respectivamente.

Ainda, a carta constitucional é categórica ao declarar que ele atenderá aos critérios da generalidade, universalidade e progressividade (§2º, inciso I). O primeiro se traduz no fato de o referido imposto ser aplicado a todos os contribuintes que incorrem na conduta descrita em lei, sem tratamento diferenciado. É como constata Paulsen:

“Assim, todos os contribuintes devem ser tratados de uma só forma, o que aliás já decorre do próprio princípio da igualdade. Com este fundamento pode-se afirmar que a renda deve ser reconhecida com a observância do critério da generalidade, em que não se admitem classes de contribuintes. Todos, indistintamente, são contribuintes, potenciais, ou de fato, do imposto. Por isso igualmente não se pode admitir classe de patrimônio, nem espécies de renda: todos os ganhos – todo acréscimo novo decorrente do ato de produção de renda – deve ser objeto de tributação respeitado o critério da progressividade.”⁴⁷

Outrossim, a universalidade, consiste na abrangência indistintamente de todas as rendas do contribuinte. Segundo o advogado Renato Romeu Renck:

“Desta forma, para que a renda seja informada pelo critério da universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a este critério. Ou seja, todos devem ser submetidos à tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra.”⁴⁸

Por fim, a progressividade se relaciona diretamente com o princípio da capacidade contributiva, mediante o qual se busca tributar mais daqueles que possuem maiores bases de cálculo, neste caso, maiores rendas. Nesse sentido, o professor Hugo de Brito Machado leciona que:

“É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior. Personaliza o imposto.”⁴⁹

A título de ilustração, é possível visualizar na tabela a seguir como a progressividade é aplicado concretamente às alíquotas de IR, conforme as faixas etárias de renda. Veja-se:

Base de Cálculo ⁵⁰	Alíquota (%)	Parcela a deduzir
Até R\$ 2.428,80	0	0
R\$ 2.428,80 - R\$ 2.826,65	7,5	182,16
R\$ 2.826,65 - R\$ 3.751,05	15	394,16

⁴⁷ Paulsen, *Ibid.*, p. 26.

⁴⁸ RENCK, Renato Romeu. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2001, p. 161, apud PAULSEN, 2012, p.42-43.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e Socialismo. Artigo publicado no jornal Zero Hora do dia 18 de agosto de 1998, p. 15, apud PAULSEN, 2012, p. 43.

⁵⁰ BRASIL. [Brasília] Receita Federal. Tributação de 2025: Tabelas de incidência e deduções para cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) em 2025. 12 set. 2025. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2025>>. Acesso em: 17 out. 2025.

R\$ 3.751,05 - R\$ 4.664,68	22,5	675,49
R\$ 4.664,68 em diante	27,5	908,73

Ademais, o fato gerador do IR é denominado de complexo. Isso significa que o legislador opta por determinar uma data específica na qual se computará como ocorrido. Segundo Paulo de Barros Carvalho, “[...] os complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final”⁵¹. Dessa forma, ainda que o contribuinte aufera várias rendas ao longo de um período, o fato gerador somente é considerado como consumado ao final desse período.

No IRPF, o período de apuração do tributo é anual, tendo o dia 31 de dezembro do ano-calendário como de ocorrência do fato gerador. Já no IRPJ, o período de referência, geralmente é o trimestral, ocorrendo o fato gerador ao final de cada trimestre, com exceção daquelas que optam pelo regime do lucro real, cujo período de apuração é anual.

No que tange ao critério espacial, as rendas e proventos auferidas fora do território nacional também se submetem a sua tributação, tendo a extraterritorialidade como marca característica.

Destarte, é dessa forma que a Constituição Federal tece os alicerces de instituição desse imposto. No entanto, é perceptível a obscuridade do legislador em definir o que se entende por “renda”. Assim, faz-se necessário discorrer acerca do fato gerador, o que será o tema discutido no próximo subitem.

3.2.2 O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL SOBRE “RENDA” E SUAS ACEPÇÕES

Em que pese a brevidade com a qual se dispôs o Constituinte para definir a materialidade do IR, a doutrina se esmerou em se debruçar acerca do valor semântico empregado pela escolha do termo “renda”. Antes disso, faz-se necessários alguns comentários.

É cediço que, uma vez instituído pela União, cabe ao legislador ordinário o detalhamento dos elementos essenciais do tributo, como a alíquota, o período de apuração e a maior completude do fato gerador. Entretanto, como aponta a professora e advogada Simone

⁵¹ Carvalho, *Ibid.*, p. 349.

Rodrigues Costa Barreto em artigo publicado na Enciclopédia Jurídica da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), no exercício desse dever, a atuação do legislador deve sempre se ater aos moldes previamente estabelecidos pela norma constitucional.

Assim, a norma infraconstitucional, ao buscar melhor definir tal conceito, deverá fazê-lo em conformidade à “carga semântica mínima” já emanada pela Carta Maior. É esse o pensamento defendido por Aires Fernandino Barreto quando afirma que o “tributo se predefine na Constituição mesma”⁵². A tributarista reitera essa ideia ao ensinar que

“O legislador infra-constitucional, na medida em que a competência tributária é facultativa, pode restringir ou limitar o que vem a ser entendido como *renda*, **mas jamais lhe é conferida liberdade para ir além do disposto na Carta Magna**.⁵³ (grifo nosso)

Ainda, ela cita as lições de Carrazza na obra “Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos”, em que declara

“[...] de fato, a Constituição Brasileira, ao discriminar as competências tributárias, traçou a regra-matriz de incidência (a norma-padrão, o arquétipo) de cada exação. Noutros falares, apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível das várias espécies e subespécies tributárias. Destacamos que o legislador, ao exercitar qualquer das competências tributárias reservadas à sua pessoa política, deverá ser fiel à regra-matriz de incidência do tributo, pré-traçada a Carta Magna. Absolutamente não pode extravasar este verdadeiro molde constitucional.”⁵⁴

Torna-se nítido, portanto, que, uma vez estabelecida uma ideia determinada para o vocábulo “renda”, é necessário observar se esta se adequa ao arquétipo proposto pela carta constitucional.

Em vista disso, faz-se profícuo a apresentação das principais correntes interpretativas para o conceito de “renda”. Sobre isso, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, existem três teorias possíveis:

- a) teoria da fonte: “renda” seria a soma positiva de todos os ingressos percebidos pelo contribuinte subtraídos os custos envolvidos nesse processo;

⁵² BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 34, apud Costa Barreto, 2019, p. 6.

⁵³ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Renda*. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019, p. 7.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda. Perfil constitucional e temas específicos*, 2009, p. 32, apud Costa Barreto, 2019, p. 6.

- b) teoria legalista: “renda” é aquilo que, livremente, poderá atribuir o legislador infraconstitucional;
- c) teoria do acréscimo patrimonial: “renda” seria todo ingresso líquido ao patrimônio do contribuinte, em determinado lapso de tempo.

A esse respeito, há de se questionar qual seria, afinal, o sentido que pode se inferir da leitura da norma constitucional. Acerca disso, a autora do artigo recorre a importantes doutrinadores para esclarecer a acepção emanada pelo Constituinte, dentre os quais ela cita Humberto Ávila, José Arthur Lima Gonçalves e Paulo Ayres Barreto. Assimilando as características apontadas por esses especialistas, “renda”, à luz da Carta Magna, traduz-se num superávit econômico, visualizado num acréscimo a um conjunto de bens e direito, a saber, o patrimônio, de uma pessoa física ou jurídica, dentro de um determinado lapso temporal.

Vislumbra-se, assim, como conclui Simone, que é este o modelo proposto pela Constituição para se interpretar o conceito de renda e que, conseqüentemente, deverá ser respeitado pelo legislador infraconstitucional. Destarte, é imprescindível que se analise de que forma esse assunto foi tratado por outros dispositivos normativos.

3.2.3 O ART. 43 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Originariamente criada sob o trâmite de lei ordinária e, posteriormente, recepcionada pela Constituição Federal sob o status de lei complementar, a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) define, em seu art. 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

De início, percebe-se que o legislador desmembra a materialidade tributária em quatro grandes conceitos, que seriam: (1) aquisição; (2) disponibilidade; (3) disponibilidade econômica; e a (4) disponibilidade jurídica. Trataremos de cada conceito paulatinamente.

Em primeiro lugar, Paulsen afirma que “aquisição é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter. Disponibilidade é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se

pode usar livremente [...]”⁵⁵. Logo, não basta que apenas exista o elemento da renda, mas que esta também possa ser utilizada à vontade de seu titular.

Quanto à disponibilidade econômica e jurídica, Oscar Valente Cardoso, citado por Paulsen, faz a seguinte distinção

A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória etc.)⁵⁶

Realizadas tais exposições conceituais, há de se voltar para a redação do art. 43 e de seus incisos. A princípio, temos que, no inciso I, o legislador aborda o primeiro esquadramento da materialidade admitida para fins de incidência do tributo: a renda. De acordo com ele, a renda será entendida como “o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos.” Em seguida, no inciso II, ele levanta o segundo contorno possível do fato gerador, o qual seria os proventos de qualquer natureza. Em suas palavras, estes seriam entendidos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

A partir da leitura conjunta e conectada desses incisos, nota-se que a inteligência do dispositivo em comento é estruturada e canalizada por um elemento central, por meio do qual é possível a apreensão do sentido proposto pelo legislador complementar: o “acrécimo patrimonial”. Isso se verifica de maneira nítida na opção do autor da norma em esmiuçar o significado dos ditos proventos mediante uma clara alusão ao que foi proferido no inciso anterior, na medida em que se refere ao produto do capital e do trabalho como exemplos também de acréscimos patrimoniais, tais quais o são os proventos de qualquer natureza.

Em outros termos, o raciocínio se desvela do seguinte modo:

1. Por “acrécimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, o autor da norma implica dizer que, quanto àqueles acréscimos que não se classificam nas categorias mencionadas do inciso I, estes serão intitulados de “proventos de qualquer natureza”.
2. E, por conseguinte, o legislador transmite a ideia de que a renda, descrita no inciso I, seja como produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, tratam-se, em última instância, de acréscimos patrimoniais.

⁵⁵ Paulsen, *Ibid.*, p. 766.

⁵⁶ Paulsen, *Ibid.*, p. 767.

Ora, ainda que o legislador infraconstitucional empregue construções sintáticas distintas, conforme é possível visualizar, não seria imponderado constatar que, na realidade, ele torna explícitas meras nuances de uma mesma materialidade. A conclusão, portanto, não é outra senão a de que tanto a “renda” quanto “os proventos de qualquer natureza” possuem em sua composição uma mesma substância fundamental: o acréscimo patrimonial.

Por fim, a advogada atesta que o Código Tributário Nacional, ao detalhar o fato gerador do imposto, espelha a concepção de “renda” como intrinsecamente ligada à ideia de acréscimo patrimonial, em harmonia com o disposto no texto constitucional. Isso posto, convém abordar, no próximo item, de que forma o ganho de capital é tributável de acordo com as hipóteses de incidência do tributo supracitado.

3.3 O QUE É O GANHO DE CAPITAL

O ganho de capital possui contornos os quais requerem uma atenção especial para o entendimento preciso de sua previsão, ocorrência e relação com a materialidade do imposto sobre a renda.

Conforme constata o advogado Rodolfo Gil Moura Rebouças, em sua dissertação de mestrado, o Texto Magno não define explicitamente o que seria “ganho de capital” em nenhum momento. Para o jurista, “embora com certa medida de imprecisão, é possível identificar algum conteúdo comum às diferentes ocorrências da expressão ‘ganho de capital’ na Constituição, algo relacionado com a ideia de aumento de patrimônio.”⁵⁷ Nesse sentido, às leis infraconstitucionais couberam o papel de explicar e apresentar como se experimenta essa “subespécie” do IR, como se demonstrará no próximo item.

Ademais, é imprescindível constar que a ideia de ganho de capital deve ser sempre apreendida à luz do que é definido pelo art. 43 do CTN, visto que, recepcionado como norma geral de direito tributário no que tange ao imposto sobre a renda, é o dispositivo que reflete o arquétipo constitucional pensado para esse tributo.

Como suscitado no subitem 3.2, renda constitui, essencialmente, em acréscimo patrimonial. Tendo isso em mente, Rebouças entende que o ganho de capital está diretamente relacionado a uma operação simples de subtração cuja resultado deve dar sempre positivo. O raciocínio é que, ao se escolher um objeto de estudo específico, um imóvel, por exemplo, e se

⁵⁷ REBOUÇAS, R. **Imposto de Renda: aspectos gerais do ganho de capital no Brasil**. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 42. 2022.

realizar uma comparação entre dois momentos distintos, haverá ganho de capital caso, no decurso do tempo descrito, o imóvel tenha sofrido valorização econômica.

Segundo o pesquisador, tem-se que

[...] a noção geral de ganhos de capital está associada à ideia de mais-valia. Essa mais-valia é necessária para demonstrar a existência de um ganho e integra, seja dentro da ideia de renda ou não, o conceito como elemento indispensável.⁵⁸

Nesta linha de raciocínio, Alberto Xavier contribui para os fins dessa discussão ao lecionar que o ganho de capital também pode ser assimilado como o “[...] aumento de valor de um bem que já se encontrava previamente patrimônio de seu titular, aumento esse que resulta da diferença dentre o preço pelo qual foi alienado ou liquidado e o preço pelo qual foi adquirido”.⁵⁹

Resta claro, portanto, o significado de “ganho de capital” dentro do ordenamento jurídico brasileiro para fins de incidência de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

3.3.1 LEGISLAÇÃO

A legislação é bastante esparsa ao detalhar a aplicabilidade desta modalidade de IR, sendo contemplada por inúmeras leis ordinárias federais como também por instruções normativas da Receita Federal. Assim, o presente trabalho apenas se aterá às principais normas, suficientes para entender a complexidade do problema.

A Lei nº 7.713/1988 possui definições e tipificações que são pertinentes à discussão. Em seu art. 3º, parágrafo 2º, o ganho de capital é conceituado como a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o valor de aquisição deste, corrigido monetariamente. Também, no parágrafo 3º, lista-se como uma das hipóteses válidas de sua incidência a doação. Confira-se:

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

[...]

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, **considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de**

⁵⁸ Rebouças, *Ibid.*, p. 221.

⁵⁹ Xavier, Alberto. Computo do ganho de capital na alienação de participações societárias por residentes no exterior em caso de investimento “misto”. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, 1989. p. 26, apud REBOUÇAS, 2023, p. 221-222.

transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

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

Juntamente com esse dispositivo, a Lei 9.532/1997 delinea de maneira mais clara quando se concretiza a hipótese de incidência do IRPF sobre o ganho de capital. A redação dos parágrafos 1º e 2º, II, do art. 23, é central para a compreensão exata do contexto da presente discussão:

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

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

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

[...]

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

A partir de sua leitura, entende-se que o indivíduo que deseja doar um bem imóvel para um herdeiro necessário poderá efetuar a transferência de duas formas: (1) pelo mesmo valor declarado em seu imposto de renda, quando da sua aquisição, (2) ou pelo valor de mercado do bem.

O primeiro cenário é aquele em que não há o reconhecimento formal do aumento do valor do imóvel. Trata-se de uma faculdade atribuída pelo legislador e faz sentido para aqueles que não pretendem alienar o imóvel, o que o dispensa de qualquer pagamento eventual em se tratando de ganho de capital.

Em contrapartida, a segunda situação se concretiza quando o doador deseja atualizar a valor de mercado, reconhecendo, assim, a valorização imobiliária ocorrida. Nesses casos, o

legislador federal entende que esse aumento do valor intrínseco ao bem, ao ser alvo de transferência, inclusive numa doação em antecipação de legítima, trata-se de acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, configura renda tributável sob a alíquota de 15%.

Não obstante, é bem verdade que o cerne da questão aqui levantada não reside na mera transposição dessas normas isoladamente do texto escrito para serem aplicados aos casos concretos. Pelo contrário, a problemática que se busca evidenciar por meio dessa pesquisa é a existências desses dispositivos em cotejo a outros preceitos contidos no ordenamento jurídico brasileiro, a interpretações advindas da doutrina e da jurisprudência, os quais, lidados em conjunto, desaguam num quadro conflitante e incerto para aqueles que incorrem na materialidade tributável.

4.0 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE IRPF SOBRE O GANHO DE CAPITAL NA DOAÇÃO EM ANTECIPAÇÃO DE HERANÇA

Este capítulo terá como foco a análise investigativa sobre como o Poder Judiciário tem julgado casos em que a Fazenda Nacional realiza lançamentos tributários sobre as operações de doação em antecipação de herança realizadas pelos contribuintes a título de imposto de renda sobre o ganho de capital, quando estes optam por atualizar os seus bens a valor de mercado.

Como restará demonstrado, o art. 23 e seus parágrafos, da Lei nº 9.532/1997, o art. 3º, §3º, art. 6º, inciso XVI, e art. 22, III, todos da Lei nº 7.713/1988 são peças-chave, amplamente referidos nos Tribunais Regionais Federais e pelas Tribunais Superiores.

Acerca disso, é fato que os tribunais têm entendido de maneira diversa, tendo, em alguns casos, adotado entendimentos diametralmente opostos, o que corrobora um cenário de insegurança jurídica para os jurisdicionados.

Inicialmente, vale destacar que as diferentes linhas de pensamento existentes que dão causa ao impasse nascem de uma conflituosa legislação sobre o assunto. Assim, o que se tem, na prática, é a profusão não somente de interpretações distintas dos dispositivos da legislação tributária infraconstitucional como também de questionamentos sobre se estas normas estão de acordo com o “espírito” do Constituinte, isto é, o propósito ao qual este almejava quando da instituição do tributo.

Para tanto, há de se observar a necessidade de se remontar aos conceitos mais basilares que constituem a exação, tal como a própria materialidade do fato gerador ou ao sujeito para o qual se recai a obrigação tributária, empregando, assim, as noções conceituais e principiológicas trazidas nos capítulos anteriores.

A pesquisa jurisprudencial utilizou como palavras-chave de busca “ganho de capital”, “doação”, “adiantamento”, “herança”, “legítima” e “IRPF” e se limitou a julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sendo localizadas 18 decisões, e do Supremo Tribunal Federal, sendo localizadas 8 decisões. Atentando-se para o critério de decisões de maior repercussão no cenário jurídico nacional e não necessariamente as mais recentes, escolheu-se 2 decisões por tribunal, a fim de expor os posicionamentos possíveis, os quais questionam desde a prática (ou não) de bitributação como também aprofundam se se concretizou (ou não) o cerne da materialidade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

4.1 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

4.1.1 ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2004.70.01.005114-0/PR

De início, é pertinente discorrer sobre um dos casos mais emblemáticos acerca dessa temática. Em 05 de Março de 2004, os autores Sérgio Scolari e Lúcia Scolari doaram glebas de terra para seus filhos mediante escritura pública, na qual indicou que tal medida não se tratava de adiantamento de herança, mas de uma “doação graciosa”.

Nesse ato, conforme as certidões juntadas aos autos do registro de imóveis da respectiva circunscrição, os bens foram atualizados a valor de mercado. Posteriormente, a Secretaria da Receita Federal exigiu Imposto de Renda sobre o ganho de capital na alíquota de 15%.

Diante disso, os autores impetraram mandado de segurança em face da autoridade coatora. O magistrado singular concedeu a segurança, entendendo pela inconstitucionalidade da expressão “doação” do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88. Assim, os autos chegaram ao 2º grau pela remessa necessária, em que a Turma decidiu pela manutenção da sentença.

A União, entretanto, opôs embargos de declaração, alegando (1) a falta de fundamentação à negação do art. 23, §1º, da Lei nº 9.532/97, (2) além do procedimento errôneo, empregado pelo juízo singular, de ter arguido a inconstitucionalidade do art. 3, §3º da Lei nº 7.713/88 sem ter submetido à apreciação da Corte Especial do Tribunal, conforme regulamenta o art. 97 da Constituição Federal. A Turma, contudo, julgou parcialmente procedente os embargos, apenas para fins de prequestionamento.

Dessa forma, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial – suscitando a não aplicação dos mencionados dispositivos legais – e recurso extraordinário – em relação à violação da norma constitucional, no que tange à cláusula de reserva de plenário para a arguição

de inconstitucionalidade. Como resultado, o STJ determinou o retorno dos autos ao tribunal de origem para a reapreciação da matéria.

Num primeiro momento, a 1ª Turma do TRF-4 entendeu pela legalidade da incidência do imposto sobre a operação praticada pelos autores com base na aplicação dos dispositivos legais já mencionados.

Ademais, esclareceu que, muito embora a hipótese de adiantamento de herança não seja o fator propriamente que materializa a apuração do ganho de capital, mas sim a diferença entre o valor que está na declaração de bens do *de cuius* ou do doador e o valor atualizado desse bem, o Código Civil (art. 544) é categórico ao definir que a doação de ascendente para descendente, tal como no caso concreto, compreende antecipação de herança.

Todavia, num segundo momento, após a oposição de embargos pela parte autora, a mesma turma mudou seu posicionamento, arguindo a inconstitucionalidade pela aparente contradição entre a ideia de “doação” e do sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, o doador, disposta no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, no caput do art. 23 da Lei nº 9.532/97 e no inteiro teor do inciso II do § 2º do art. 23 da Lei nº 9.532/97, com a hipótese de incidência do tributo, tal como foi descrita no art. 43, II, do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, em razão da extrapolação de matéria reservada pela própria constituição à lei complementar, o órgão colegiado decidiu unanimemente suscitar o incidente. Recebidos os autos na Corte Especial do TRF4, foi acolhida a arguição de inconstitucionalidade. O órgão especial entendeu ser incoerente o evidente cenário de redução patrimonial, intrínseca ao ato de doação experimentada pelo titular dos bens (doador), ser causa de incidência de um imposto cujo fato gerador é o acréscimo patrimonial.

Desse modo, declarou a inconstitucionalidade sobre o fato de a ocorrência tributária recair sobre o patrimônio do doador, quando, a seu ver, deveria ser sobre o do donatário. Nesse sentido, destaca-se do voto do relator:

“[...] Fosse a hipótese de acréscimo patrimonial, na singular hipótese, seria do donatário, este sim, a pessoa presenteada com o referencial de riqueza, fato imponível do imposto de renda, cabendo ao Fisco fiscalizar e executar eventual majoração patrimonial por ocasião da revenda, inclusive mensurando o diferencial do ganho de capital entre o valor patrimonial do bem doado e a posterior revenda pelo donatário.”

Colaciona-se a ementa dada pela Corte Especial do TRF4 abaixo:

TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHOS

DE CAPITAL DO DOADOR NO ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. ART. 3º, §3º, DA LEI Nº 7.713/88. ART. 23, § 1º E § 2º, II, DA LEI Nº 9.532/97. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - ART. 145, § 1º, DA CF/88.

1. **Imposto de Renda** sobre a diferença entre o valor de mercado e o valor histórico constante na declaração de bens dos doadores, de imóveis doados a herdeiros a ser suportado pelo doador, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88 e do art. 23, § 1º e § 2º, II, da Lei nº 9.532/97.

2. O art. 544 do Código Civil de 2002 prevê que a doação para descendente importa em adiantamento de legítima e a consignação em Escritura Pública de Doação de que disso não se trata é irrelevante.

3. Inadequação ao conceito de **renda** da exação em comento. **Ofensa ao art. 43 do CTN, conforme interpretação imprimida.**

4. O art. 23, § 1º, da Lei nº 9.532/97 não evidencia ofensa ao princípio da capacidade contributiva - art. 145, § 1º, da CF/88-, porquanto não é esse dispositivo legal que elege o doador como contribuinte do **imposto de renda**, e sim o inciso II do § 2º do art. 23 da mesma lei.

5. O disposto no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88 e no art. 23, *caput* e § 2º, II, da Lei nº 9.532/97 violam os arts. 145, § 1º, e 146, III, 'a', da CF/88, ao prever que a doação constitui acréscimo patrimonial para o doador e o fato gerador dos impostos deve ser definido por lei complementar, com quorum qualificado.

6. **Violação do art. 153, III, da CF/88, porque os diplomas legais extrapolaram o conceito de renda e proventos de qualquer natureza.**

7. Declarada a inconstitucionalidade formal e material da expressão '*doação*', constante no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, da locução '*doação em adiantamento de legítima*' inserta no *caput* do art. 23 da Lei nº 9.532/97, e do inteiro teor do inciso II do § 2º do art. 23 da Lei nº 9.532/97, sem supressão dessas expressões, dentro da técnica de interpretação conforme a Constituição, pelas ofensas já cogitadas ao texto da Magna Carta. (grifo nosso)

Por fim, de volta ao processo originário, a Egrégia 1ª Turma decidiu pelo improvimento da remessa oficial, mantendo, conforme a decisão do juízo singular, o afastamento do imposto de renda.

4.1.2 RECURSO CÍVEL Nº 5036095-38.2023.4.04.7000 - 1ª TURMA RECURSAL DO PARANÁ

No universo dos Juizados Especiais Federais, curiosamente, constata-se uma postura decisória distinta da adotada na Justiça Comum. Para exemplificar, há de se analisar o julgado dos autos nº 5036095-38.2023.4.04.7000.

A lide consiste na propositura de ação cujos pedidos se resumiam em requerer a declaração como indevida a cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Física, na forma de ganho de capital, sobre operações de transmissão causa mortis e de doações praticadas pela parte autora.

Diante disso, na sentença, foram acolhidos parcialmente os pedidos para que fosse declarada como indevida a cobrança do IRPF das doações, tal como a restituição dos

respectivos valores atualizados, ao que a União, por sua vez, interpôs recurso inominado, alegando, em síntese, que a doação, na forma que foi praticada pelo contribuinte, a saber, a valor de mercado, exige a incidência do referido imposto, com base no art. 23, §1º, da Lei nº 9.532/97. Em contrapartida, o autor levantou a inexistência do fato gerador do imposto de renda, o acréscimo patrimonial, conforme precedente do Supremo Tribunal Federal suscitado.

Chegando os autos à Turma Recursal, foi reconhecido o precedente do STF, trazido pelo autor. Entretanto, salientou existir um entendimento exatamente contrário, também proferido pela Suprema Corte, no qual se constatou, sim, a ocorrência de acréscimo patrimonial, acarretando a referida tributação.

Sobre isso, o colegiado mencionou um julgado da Turma Nacional de Uniformização, em que, num caso análogo, no âmbito do julgamento de um Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei Federal nº 0000005-65.2020.4.05.8400, foi adotado posicionamento em favor da constitucionalidade do tributo discutido, conforme se depreende da ementa colacionada abaixo:

PEDIDO DE INTERPRETAÇÃO DE LEI FEDERAL. 1) PRELIMINAR DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. APESAR DE SE RELACIONAR COM MATÉRIA DE DIREITO PROCESSUAL (SÚMULA 43 DA TNU), VERIFICA-SE QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO SE ENCONTRA BEM FUNDAMENTADO, COMPOSTO DE ELEMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS RELEVANTES À FORMAÇÃO DO CONVENCIMENTO E AO DESLINDE DA CAUSA, AINDA QUE DESFAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE. [...] 2) DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA - IRRF SOBRE GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA SUCESSÃO CAUSA MORTIS, QUANDO REALIZADA A OPERAÇÃO PELO VALOR DE MERCADO, NOS TERMOS DO ART. 23, §1º DA LEI 9.532/97. FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E CONTRIBUINTE DISTINTOS DAQUELES PERTINENTES AO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD, DE CARÁTER ESTADUAL. AUSÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO, BITRIBUTAÇÃO OU BIS IN IDEM. AUSÊNCIA DE INTERFERÊNCIA ENTRE AS COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS INSTITUÍDAS NOS ARTS. 153, III E 155, I DA CF/88. O ART. 23 E §§ DA LEI 9.532/97 CONFERE AO INVENTARIANTE DUAS OPÇÕES PARA AVALIAÇÃO DA PROPRIEDADE OBJETO DA HERANÇA: PELO VALOR CONSTANTE DA ÚLTIMA DECLARAÇÃO DE BENS DO FALECIDO, OU PELO VALOR DE MERCADO. NO PRIMEIRO CASO, A PARTILHA SE DÁ PELO VALOR DO CUSTO DESPENDIDO QUANDO O DE CUJUS ADQUIRIU O BEM, NÃO HAVENDO BASE PARA INCIDÊNCIA DO IRRF PORQUE INEXISTENTE RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. NA SEGUNDA HIPÓTESE, APESAR DE A TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE OCORRER A TÍTULO GRATUITO, O GANHO DE CAPITAL ESTÁ REPRESENTADO NA DISPONIBILIDADE PATRIMONIAL DO FALECIDO, QUE SÓ PODE SER CONSTATADA NA SUCESSÃO HEREDITÁRIA, DEVENDO O RESPECTIVO IRRF SER PAGO DESDE LOGO PELO ESPÓLIO. SISTEMÁTICA QUE PERMITE AO FISCO APURAR CONCRETAMENTE O

GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS PATRIMONIAIS, QUALIFICANDO-SE, PORTANTO, COMO FATO GERADOR DE IMPOSTO DE RENDA. INEXISTÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE COM AS NORMAS GERAIS FIXADAS PELO CTN. SUPRESSÃO, PELA LEI 9.532/97, DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 22, III DA LEI 7.713/88. **TESE FIRMADA: É DEVIDO O IRPF SOBRE GANHO DE CAPITAL APURADO NA SUCESSÃO CAUSA MORTIS, QUANDO A TRANSMISSÃO DE BENS E DIREITOS DÁ-SE PELO VALOR DE MERCADO, CONFORME ART. 23 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI 9.532/97.** NEGADO PROVIMENTO AO PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO INTERPOSTO PELA PARTE AUTORA. (*grifo do autor*)

A partir da leitura do voto do PUIL, o relator afirma que, desde a vigência da Lei 7.713/1988 em 1º de janeiro de 1989, o ganho de capital atestado na declaração de um bem imóvel em seu valor atualizado proveniente de doação em adiantamento de legítima não configurava como um rendimento tributável. Dessa forma, era aplicado exatamente como se está disposto no art. 22, inciso III da referida lei.

No entanto, esse tratamento estaria “suprimido”, a partir do momento em que a Lei nº 9.532/97 é publicada e entra em vigor, passando a incidir o imposto de renda, nos termos do art. 23 e de seus parágrafos. Assim, essa vantagem tributária, por assim dizer, apenas pôde ser aplicada às doações e sucessões que ocorreram ainda na vigência da Lei 7.713/88, em conformidade ao princípio do *tempus regit actum* e da irretroatividade tributária. Veja-se trecho do voto, no qual o relator explicita esse raciocínio:

Por fim, é possível deduzir, através dos julgados abaixo, que o STJ considera legítima a tributação tal como prevista no art. 23 e §§ da Lei 9.532/97, **gozando da isenção então disposta no art. 22, III da Lei 7.713/88 somente os fatos geradores ocorridos até a entrada em vigor daquele ato normativo:**

[...]

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS POR SUCESSÃO HEREDITÁRIA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. 1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica de acréscimo patrimonial de qualquer natureza, de sorte que **o eventual ganho de capital relacionado à herança sujeita-se às normas em vigor quando da transmissão dos bens, em razão da irretroatividade da norma tributária e do princípio do tempus regit actum.** 2. Conforme o princípio da saisine, o falecimento do de cujus coincide temporalmente com a transmissão da herança. 3. **Levando-se em consideração que nesse momento os valores adquiridos por herança gozavam de isenção do imposto de renda, sendo as transferências causa mortis excluídas do cálculo de ganho de capital - arts. 6º, XVI, e 22, III, da Lei nº 7.713/88 -, não pairam dúvidas de que não há a incidência da superveniente Lei nº 9.532/97.** Precedente da Primeira Turma: REsp nº 805.806/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, DJU 18.02.08. 4. Recurso especial não provido. (REsp 829.932/RS, Rel. Ministro*

*CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/04/2012, DJe 23/04/2012.
(grifo nosso)*

Como se depreende da leitura, de acordo com o magistrado, a não incidência do IRPF sobre o ganho de capital nas operações de doação em antecipação de legítima somente seriam aplicadas para os fatos geradores ocorridos anteriores à vigência da nova lei, isto é, da Lei nº 9.532/1997.

Esclarecido isso, a Turma Recursal do Paraná, reconhecendo que o próprio Supremo Tribunal Federal ainda não possui jurisprudência pacífica quanto ao assunto, decidiu seguir a tese firmada pela TNU para julgar o caso concreto, dando provimento ao recurso da União e julgando improcedentes os pedidos da parte autora.

4.1.3 AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.425.609/GO – 2ª TURMA

De igual modo, é imprescindível debruçar sobre o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da controvérsia, tendo em vista se tratar de matéria evidentemente constitucional, sendo, portanto, de sua competência de julgamento. Sobre isso, convém abordar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.425.609, julgado pela 2ª Turma do STF em 20 de maio de 2024.

Na petição inicial, a autora relata que, após o falecimento de seu esposo, assumiu a posição de inventariante e, assim, declarou alguns bens provenientes do espólio a valor de mercado. Além disso, optou por doar uma parcela desses bens em adiantamento de legítima para uma de suas filhas, realizando, também, a valor de mercado.

Ao final dessas operações, a contribuinte realizou não apenas o recolhimento do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) como também do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, sob a alíquota de 15%. No entanto, em relação a esse último, a parte autora discordou da sua aplicação, o que a levou a ajuizar Ação Declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e a inconstitucionalidade do art. 23, §1º da Lei 9.532/97.

No juízo singular, a sentença julgou procedente os pedidos, ao que a Fazenda Nacional interpôs recurso de apelação. No 2º grau, a irresignação não foi provida pelo desembargador-relator e, mesmo após a interposição de agravo interno, o colegiado do TRF da 1ª Região manteve a decisão.

A União, por sua vez, interpôs Recurso Extraordinário, alegando a violação aos arts. 153, III e 155, I, da Constituição Federal. Ainda, argumentou a legitimidade da cobrança do imposto controvertido pois se trataria de fato gerador distinto ao do ITCMD.

Em julgamento monocrático, o ministro Gilmar Mendes esclareceu que o art. 23, §1º da Lei 9.532/97 não criou um fato gerador do imposto de renda, mas que apenas tornou explícito o momento no qual a apuração do ganho de capital se concretizaria. Dessa forma, deu provimento ao Recurso Extraordinário, rejeitando as alegações de invasão da competência tributária do ente federativo e de que estaria incorrendo em bitributação.

Em face disso, a parte recorrida, ora agravante, interpôs Agravo Regimental, no qual levantou que a apreciação por parte da Suprema Corte do recurso provido foi errônea, visto que se trataria de matéria infraconstitucional. O ministro-relator, em seu voto, expôs que os argumentos trazidos pelo agravante apenas configuravam a rediscussão da matéria e que não eram suficientes para contestar o posicionamento da Corte. Assim, manteve a decisão por seus próprios fundamentos.

Entretanto, é pertinente comentar acerca do posicionamento do Ministro Dias Toffoli, o qual divergiu do voto proferido pelo ministro-relator Gilmar Mendes. Em sua fala, o ministro-presidente entende ser inconstitucional o dispositivo legal central da controvérsia, sustentando sua visão a partir do julgado Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.387.761/ES, no qual a 1ª Turma também rejeitou a incidência do imposto de renda.

Tal qual no precedente levantado, o ministro argumenta que nas doações de antecipação de legítima, o doador se desfaz de seu patrimônio, não admitindo, portanto, a hipótese de incidência do imposto discutido, isto é, o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente, conforme preconiza a redação do art. 43, do CTN.

Outrossim, em contraposição à ideia de que sem a cobrança do IRPF sobre o ganho de capital o valor do bem valorizado escaparia de ser arrecadado pelo Fisco, o ministro torna evidente o fato de que, na arrecadação do ITCMD, o valor do ganho de capital participa da base de cálculo desse tributo. Por conseguinte, se ainda houvesse a cobrança do mencionado imposto, o valor do ganho de capital estaria sendo arrecadado duplamente tanto pelo ITCMD quanto pelo IRPF. Nas palavras de Toffoli:

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 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.⁶⁰

Assim, o magistrado conclui seu ponto de vista afirmando que “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 pessoalidade e a capacidade contributiva e provocar vedada bitributação.”

Apesar da manifesta divergência do ministro-presidente Dias Toffoli, a 2ª Turma da Suprema Corte decidiu, por maioria dos votos, negar o provimento ao Agravo Regimental, mantendo a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital na doação em adiantamento de legítima praticada pela autora.

4.1.4 RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.439.539/RS - 1ª TURMA

Sob um prisma diametralmente oposto, a 1ª Turma do STF, em 22 de outubro de 2024, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 1.439.539/RS, manifestou julgamento afastando a incidência do imposto de renda.

Para fins de contextualização, o julgado trata de um contribuinte, Sr. Douglas Conrado Stenge, o qual, ainda em vida, decidiu transmitir alguns de seus bens para os herdeiros, atualizando-os a valor de mercado. Nesse sentido, ajuizou um mandado preventivo a fim de se resguardar de uma eventual cobrança por parte do Fisco do imposto sobre a renda sobre o ganho de capital auferido em decorrência da valorização imobiliária de seus bens, entendendo ser devido apenas o imposto de competência estadual, o ITCMD.

A segurança preventiva foi denegada no juízo singular, ao que o autor interpôs Recurso de Apelação. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua vez, reformou a sentença, no sentido de afastar a incidência do mencionado tributo, fazendo-se valer do precedente de sua Corte Especial, como já discorrido aqui anteriormente. Assim, restou à parte vencida interpor Recurso Extraordinário.

Em julgamento monocrático, proferido pelo ministro Luís Roberto Barroso, a Corte orienta sua posição afirmando que a Carta Constitucional repartiu o poder de tributar entre os diferentes entes federativos, dando a cada um materialidades tributárias específicas, para, assim, regularem.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Ag. Reg. no RE 1.425.609/GO. Relator: Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma. Brasília, 20 de maio de 2024, p. 18-19.

No que se refere ao Imposto de Renda sobre o ganho de capital, e tendo-se em mente que o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente constitui seu fato gerador, a Suprema Corte constatou que, na situação apresentada, o que ocorreu não foi um acréscimo patrimonial, mas sim um decréscimo deste do ponto de vista do doador.

Ademais, apontou que a materialidade tributária envolvida, a saber, a doação como meio de antecipar a herança, já é devidamente alcançada por meio da incidência do ITCMD, cuja competência é dos estados, tal como preconiza o art. 155 da Constituição Federal.

Dessa forma, o ministro-relator, ao final da decisão, conclui que a admissão do IRPF, cumulada com o ITCMD, implicaria em bitributação, haja vista a violação à repartição do poder de tributar dado a cada ente da federação pela norma constitucional e ao princípio da capacidade contributiva. Nessa linha, o recurso teve seu provimento negado pelos ministros.

Há de se destacar, contudo, a interposição de Agravo Regimental pela União. Diante disso, o Colegiado, sob a relatoria do ministro Flávio Dino, ao apreciar as razões recursais do agravante, rejeita-as unanimemente.

O relator se posiciona de maneira análoga ao ministro Barroso, utilizando-se de precedentes proferidos pela Suprema Corte em casos semelhantes, a fim de reforçar a ideia de que, ao doador, o que concretamente ocorre é o decréscimo patrimonial, inexistindo, portanto, o fato gerador do IRPF.

Outrossim, faz-se pertinente discorrer acerca da manifestação do ministro Luiz Fux, após a solicitação das vistas processuais. Em seu voto, o senhor ministro aprofunda a temática, traçando seu raciocínio de maneira minuciosa acerca de como, em seu entendimento, devem ser interpretadas e aplicadas as normas infraconstitucionais, relacionadas à incidência do IRPF, à luz do que está disposto na Constituição Federal.

Sobre isso, o excelentíssimo ministro inicia sua argumentação afirmando que, para o correto exercício da competência tributária, o legislador, no intuito de detalhar certos aspectos inerentes à efetiva cobrança do tributo, deverá fazê-lo dentro do arquétipo proposto previamente pela norma constitucional. Assim, ainda que possa experimentar um determinado grau de discricionariedade para inovar legislativamente, deverá sempre atuar respeitando os moldes preestabelecidos pelo Constituinte, conforme trecho transcrito pelo ministro da lição do professor Roque Antônio Carrazza.

Dessa forma, em sua análise, o ministro Fux remonta ao art. 153, inciso III da Carta Constitucional, no qual se prevê inicialmente a instituição desse tributo. A redação do dispositivo mencionado é sucinta ao declarar que é da competência da União criar impostos sobre “renda e proventos de qualquer natureza”.

Contudo, destaca o magistrado que há certa nebulosidade quanto ao que o Constituinte denominou de “renda e proventos de qualquer natureza”, o que o fez recorrer ao art. 43, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar. Aqui, o dispositivo legal esclarece o fato gerador ao trazer a ideia de “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”.

Nesse sentido, o ministro Fux sintetiza o fundamento da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza no chamado “acréscimo de valor patrimonial”, cujo sujeito seria aquele que pode experimentar e usufruir, de fato, de tal acréscimo.

No entanto, conforme salienta o ministro do STF, no caso concreto, o eventual acréscimo patrimonial obtido a partir da valorização dos bens imóveis — em relação aos valores declarados pelo titular original, ora doador — não pode ser atribuído à figura do doador, visto que não é mais este que desfruta da disponibilidade econômica do patrimônio, mas ao donatário.

A tese levantada é a mesma defendida pelo senhor ministro Luís Roberto Barroso, no âmbito do julgamento monocrático do Recurso Extraordinário: não havendo ocorrência de acréscimo patrimonial experimentada pelo doador, este não poderia ser o sujeito passivo eleito do IRPF.

É bem verdade que foi trazido um precedente da Corte Federal, abarcado no voto do excelentíssimo relator ao negar provimento ao agravo interno, no qual se conclui pelo tratamento do art. 35, da Lei nº 7.713/1988 como harmônico à norma constitucional que o instituiu. A esse respeito, em se tratando do imposto de renda retido na fonte, o colegiado entendeu que o mencionado dispositivo apenas estaria cumprindo a finalidade de tornar explícito o momento em que a apuração do imposto se concretizaria.

O ministro Fux, porém, traz um impeditivo à aplicação desse raciocínio para o caso aqui exposto, haja vista que, ao se validar o intento do legislador infraconstitucional, quando da redação do art. 23, §1º, da Lei nº 9.532/1997, de se tributar o dito “acréscimo patrimonial” como se do doador fosse, na verdade, não se está ocorrendo a mera “explicitação do fato gerador”.

Pelo contrário, o ministro afirma que com esse pensamento se estaria destoando da lógica normativa indicada no Código Tributário Nacional, na qual a exação tributária do imposto sobre a renda recairia sobre o sujeito que, de fato, dispusesse da aquisição da disponibilidade econômica, figurada, neste caso, na pessoa do donatário, e não daquele que experimenta a redução patrimonial, a saber, o doador, como pretende a União.

Sobre isso, é bastante pertinente a lembrança do magistrado ao apontar que, ainda nessa hipótese, a Lei nº 7.713/1988, em seu art. 6º, inciso XVI, é categórica ao estabelecer a isenção do tributo sobre os valores dos bens adquiridos por doação ou herança. Dessa forma, mesmo se concretizando o fato gerador, com base na referida normativa legal, inexistente o fato jurídico tributário e, por conseguinte, não há que se falar em obrigação tributária.

Ao concluir seu entendimento, o ministro Fux reconhece o cenário possível em que o contribuinte possa se utilizar do negócio jurídico da doação em antecipação da legítima como forma de atualizar o valor dos bens recebidos e se abster da arrecadação tributária.

Entretanto, o jurista assevera de que a incidência tributária não pode ser manejada como instrumento sancionatório de combate a fraudes e simulações intentadas pelo contribuinte, o que confrontaria diretamente com o art. 3º do Código Tributário Nacional, mas sim por meio dos “mecanismos legais apropriados”.

Ao final, após trazer suas considerações, ele acompanhou o voto do ministro-relator Flávio Dino, apenas divergindo quanto à fundamentação pontual da existência da bitributação — a qual, a seu ver, não há, posto que entende o IRPF sobre o ganho de capital e o ITCMD possuírem fatos geradores distintos —, e junto ao restante dos membros da turma, o agravo interno da Fazenda Nacional foi desprovido unanimemente.

4.2 À LUZ DOS PRINCÍPIOS E AS SOMBRAS DE INSEGURANÇA JURÍDICA

Como se pode observar, não há entendimento consolidado sobre a questão. No âmbito da Justiça comum, a Corte Especial do TRF-4 acolheu a arguição de inconstitucionalidade nº 2004.70.01.005114-0, suscitado pelo desembargador relator Álvaro Eduardo Junqueira, da 1ª Turma, sendo um julgado simbólico em favor dos contribuintes.

Por outro lado, no âmbito dos Juizados Especiais Federais, a 1ª Turma Recursal do Paraná decide pela constitucionalidade da incidência tributária, seguindo uma tese fixada pela Turma Nacional de Uniformização. De igual modo, verifica-se latente a controvérsia tendo em vista os posicionamentos conflitantes entre as duas turmas do Supremo Tribunal Federal.

Diante disso, para que se cumpra o objetivo da pesquisa, convém que se faça uma abordagem crítica acerca dos pontos mais controvertidos sobre o tema. As conclusões que serão trazidas no decorrer desse capítulo, longe de terem como pretensão apontar uma solução clara e definitiva, terão como foco a apresentação de incoerências existentes nas legislações infraconstitucionais e atos normativos da administração tributária, assim como das

interpretações jurisprudenciais, frente aos valores e diretrizes pregados pela norma máxima de toda a sistemática do Estado Democrático de Direito: a Constituição Federal.

De início, é importante ressaltar que a existência de regulamentação por meio de lei de determinado assunto não significa que obrigatoriamente o seu conteúdo estará em conformidade ao texto constitucional. Em outras palavras, muito embora uma norma tenha sido submetida ao processo legislativo adequado para sua formulação, e, portanto, tenha a “aparência de legalidade”, a sua mensagem ainda pode estar em confronto aos valores e princípios definidos pela Constituição.

Nesse sentido, segundo os pesquisadores Emerson de Lima Pinto e Mariana Kovara Jung, em artigo publicado na “Revista InterAção”⁶¹, o princípio da supremacia da Constituição enfatiza que a norma constitucional está em posição hierárquica superior a todas as outras normas. Uma consequência direta disso é a de que todas as leis deverão ser interpretadas de modo a estarem de acordo com essa norma mais elevada.

Conforme defende Barroso, mencionado pelos autores, o ordenamento jurídico traz mecanismos que possibilitem assegurar essa compatibilidade obrigatória, os quais são denominados de “controle de constitucionalidade”. E esses artifícios, por sua vez, encarnam a própria manifestação do sistema em resguardar-se e atua como uma resposta à eventuais sobreposições de leis hierarquicamente inferiores, visando, por fim, a garantia da supremacia constitucional. É o que nos leciona Michel Temer, quando afirma que:

Controlar a constitucionalidade de ato normativo significa impedir a subsistência da eficácia de norma contrária à Constituição [...] **Pressupõe, necessariamente, a supremacia da Constituição; a existência de escalonamento normativo, ocupando a Constituição o ponto mais alto do sistema normativo.** É nela que o legislador encontrará a forma de elaboração legislativa e o seu conteúdo. **Aquele, ao inovar a ordem jurídica infraconstitucional, haverá de obedecer à forma prevista e ao conteúdo anteposto.** Se um deles for agravado, abre-se espaço para o controle da constitucionalidade daquele ato normativo cujo objetivo é expelir, do sistema, o ato agravador.⁶² (grifo nosso).

No entanto, como leciona Barroso, quando o encaixe da norma aos moldes preditos pelo constituinte se torna insustentável, como medida de *ultima ratio*, a declaração de inconstitucionalidade deverá ser a medida a ser tomada. Aplicando tais ensinamentos à realidade do problema discutido, da mesma maneira, ao se deparar com legislações tributárias

⁶¹ Pinto, E. de L., & Jung, M. K. (2020). Interpretação constitucional: a garantia da supremacia da constituição. *InterAção*, 10(2), 19–30. <https://doi.org/10.5902/2357797539611>

⁶² TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros/JusPODIVM, 25.^a ed., 2023, p. 44.

ou atos normativos da Receita Federal, os quais determinam a incidência de imposto sobre a renda de pessoa física sobre o ganho de capital nas operações de doação em adiantamento de legítima, faz-se imprescindível um olhar atento se o conteúdo normativo serve aos ditames constitucionais.

Sobre isso, veja-se dispositivos específicos da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 84, de 11 de outubro de 2001:

Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

II - transferência a herdeiros e legatários na sucessão causa mortis, a donatários na doação, inclusive em adiantamento da legítima, ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-convivente, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável, de direito de propriedade de bens e direitos adquiridos por valor superior àquele pelo qual constavam na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido.

[...]

Incidência

Art. 27. O ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, à alíquota de quinze por cento. [...]

Regra geral

Art. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa deve ser pago pelo:

I - alienante, se residente no País;

II - procurador do alienante, em nome deste, se este for não-residente no País;

III - inventariante, em nome do espólio, nos casos de transferências causa mortis;

IV - doador, no caso de doação, inclusive em adiantamento da legítima;

Denota-se, a partir da leitura, de que a redação do ato normativo é realizada em clara consonância aos dispositivos da Lei nº 9.523/1997, como já mencionados no capítulo dois. Novamente, o Estado, na figura da autoridade administrativa tributária, por meio de um ato normativo, reitera uma determinação que, embora esteja cotada em lei, admite questionáveis contornos em relação ao predito pelo Constituinte.

A discussão tem seu ponto nevrálgico na aplicação da materialidade da exação em relação ao seu sujeito passivo. No subitem 3.2.2, foi ministrado o conteúdo sobre as diferentes acepções para o vocábulo “renda”, de acordo com as teorias existentes sobre o assunto. Na

ocasião, Simone Rodrigues Costa Barreto nos relembra que a determinação precisa do conceito de renda se faz imprescindível, haja vista que isso irá repercutir no modo pelo qual a materialidade do tributo será delineada, futuramente, pelas legislações específicas. Nesse sentido, a jurista assevera que o legislador infraconstitucional é subordinado a legislar dentro do escopo semântico proferido pelo constituinte. Poderá restringir a sua abrangência de acordo com a sua discricionariedade, mas nunca ir além do que foi constitucionalmente proposto.

Acerca disso, constatou-se que o elemento norteador, emanado pela própria Constituição Federal, para a incidência do referido imposto, a saber “renda” e “proventos de qualquer natureza”, compreende na realização de acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, o contribuinte seria o titular da mencionada disponibilidade.

Entretanto, na doação de imóvel na antecipação da herança, é aí que reside o dilema. Como visto, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.425.609/GO, a 2ª Turma, na figura do ministro-relator Gilmar Mendes, defende a tese de que o art. 23, § 1º, da Lei nº 9.532/97 apenas explicitou o momento em que estaria concretizado o ganho de capital, reconhecendo tanto a constitucionalidade da incidência de IRPF, quanto a figura do doador como sujeito passivo da obrigação.

Contudo, mais uma vez, é possível constatar certa desconformidade dessa interpretação com o propósito emanado do texto constitucional. Sobre isso, o art. 45, do Código Tributário Nacional, assim define o sujeito passivo da exação do imposto sobre a renda:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Dessa forma, percebe-se que o contribuinte do imposto será o “titular da disponibilidade”, ou seja, aquele que pode dispor livremente do acréscimo patrimonial auferido. Afinal, não faria sentido alguém ser nomeado de “titular” enquanto não pudesse, efetivamente, manejar tal acréscimo de maneira autônoma.

Sendo assim, acreditamos que o posicionamento do ministro Luiz Fux é o mais correto para o entendimento à luz da Constituição cidadã para a situação estudada. No julgamento realizado pela 1ª Turma do Recurso Extraordinário nº 1.439.539/RS, o magistrado discorre melhor sobre a questão ao tornar claro que, ao se optar pela atualização do imóvel doado a valor de mercado, a exação deverá ser redirecionada para aquele a quem possa, de fato, desfrutar da doação. É bem verdade que, como ressalta Fux, nesse momento, o imóvel sequer está mais na esfera dominial do doador, mas sim, na do donatário. Em suas palavras,

Com efeito, em aprofundamento ao caso, vê-se que, embora, de fato, possa se verificar uma valorização dos bens e direitos no momento de sua doação em antecipação de legítima, comparativamente ao átimo de sua incorporação inicial ao patrimônio do doador, tal não pode se enquadrar como incremento patrimonial desse indivíduo, já que, em termos práticos, ao tempo em que se apura eventual valorização do patrimônio, este já não mais pertence à esfera dominial do doador, por ter se operado, em relação a si, pela doação, uma efetiva redução em seu patrimônio.⁶³

Em cotejo com o que decidiu o eminente ministro Gilmar Mendes, no julgado mencionado anteriormente, o entendimento como constitucional da redação do art. 23 e de seus parágrafos, especialmente o 2º, inciso II, está, na realidade, atuando em contrariedade à própria lógica normativa entoada pela Carta Magna.

Isso se evidencia quando se compreende que, a partir do momento em que se tributa o indivíduo ao qual, expressamente previsto em lei, não incorre no fato gerador do imposto sobre a renda, o que se tem é uma dissonância entre a realidade tributável e aquele que pratica, de fato, a hipótese de incidência. Note-se que não se discute se ocorre ou não a materialidade do IR, a saber, o acréscimo patrimonial, pois, claramente, ela existe. Disso não há dúvidas. O questionamento suscitado se dá em relação ao sujeito passivo a quem deve recair a obrigação tributária.

Ademais, ainda sob o prisma das balizas constitucionais, é possível afirmar que a legitimação da cobrança de IRPF sobre o ganho de capital nas situações descritas se configura como uma negação ao próprio conceito de renda, pregados pelo art. 153, III e § 2º, inciso I, em conjunto com o art. 43, do CTN. Isso é perceptível na medida em que, ao doar um imóvel como forma de antecipar a legítima, ainda que tenha sido atualizado a valor de mercado, o doador está, na realidade, desfazendo-se de seu patrimônio. Em outros termos, o que se constata é a ocorrência de redução patrimonial.

Desse modo, tendo em vista os ensinamentos de Carvalho, dos quais se destaca que o acréscimo patrimonial é “verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo”, é forçoso concluir que, em não havendo *superávit* econômico, mas sim um efetivo déficit, consubstanciado na redução patrimonial experimentada pelo doador, o enquadramento dessa situação como fato gerador do imposto sobre a renda se traduz no transbordamento do arquétipo conceitual, tal como preconiza a Carta Maior.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.439.539/RS. Relator: Min. Roberto Barroso, 1ª Turma. Brasília, 09 de junho de 2023, p. 42.

Ainda, sob a lente principiológica constitucional, vê-se que a não deflagração da inconstitucionalidade dos dispositivos legais que legitimam a cobrança de IR sobre essas operações configura uma afronta ao princípio da capacidade contributiva. A ideia é a de que, ao se considerar a ocorrência de uma redução patrimonial por parte do doador como se acréscimo fosse, isso representa uma violação da capacidade contributiva do indivíduo.

A esse respeito, as advogadas Celia M. S. Murphy e Cecilia Priscila de Souza, ao citarem Carrazza, lecionam que a capacidade contributiva, em sua face objetiva, é revelada pela manifestação “objetiva da riqueza escolhida pelo legislador para ser objeto de tributação”.⁶⁴ Assim, no caso do imposto sobre a renda, a própria demonstração da materialidade tributável, nesse caso, do auferimento de renda, ou seja, acréscimo patrimonial, revela, por si só, a existência de capacidade contributiva pelo sujeito passivo. Dessa forma, a busca de se tributar a matéria como também os sujeitos os quais a norma constitucional não define como passíveis da exação, seja pelo legislador, seja pelo ente competente executor, corrobora o esvaziamento do princípio da capacidade contributiva. Confira-se trecho do artigo:

Sintetizando, para figurar como hipótese da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a ocorrência descrita pelo legislador deve ser “auferir renda e proventos de qualquer natureza”, e a definição da base de cálculo desse imposto não pode exceder o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Caso o legislador ordinário, na elaboração da regra-matriz, extrapole do conceito constitucional, **estará gravando valores que não são reveladores de capacidade contributiva para este imposto**, como dito linhas acima.⁶⁵(grifo nosso)

É também nesse sentido que nos ensina Geraldo Ataliba:

29.2 O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o ‘destinatário constitucional tributário’ (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato impositivo, promovendo, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, §1º). (2010, p. 80)⁶⁶

Torna-se notório, portanto, que, novamente, o doador, que experimenta a negativa lógica do objeto de tributação do IR, vê-se alheio à realidade tributável de que versa o art. 43, do CTN.

⁶⁴ C.M.S., MURPHY; C.P., SOUZA. O princípio da capacidade contributiva no imposto sobre renda. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.41, n.1, jan./jun.2021, p. 61.

⁶⁵ C.M.S., MURPHY; C.P., SOUZA, *Ibid.*, p. 63.

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 6ª edição, 11ª tiragem 2010, p. 80, apud CASSONE, 2016, p. 50.

Um desdobramento lógico disso é que, em não havendo manifestação de riqueza, ensejadora de capacidade contributiva, a decisão da administração tributária em realizar a cobrança do ganho de capital de quem doa o bem imóvel culmina em confisco, prática expressamente coibida pela Constituição em seu art. 150, IV, consubstanciada no princípio da vedação ao confisco.

Conforme discutido no capítulo dois, item 2.5.2.3, a vedação ao confisco é um reflexo do direito à propriedade, sendo uma garantia ao contribuinte contra tributações excessivas, os quais se demonstrem desarrazoadas e promovam o enriquecimento ilícito estatal em detrimento do patrimônio particular. Tal conceito é nitidamente abarcado no objeto de estudo dessa pesquisa, ao se perceber que, a inobservância ao arquétipo constitucional para a materialidade do imposto sobre a renda reverberado, sobretudo, na formulação de leis que ensejam a cobrança do ganho de capital resultam na arrecadação infundada pela União, que considera a existência de acréscimo patrimonial em relação a um sujeito, o qual não desfruta, efetivamente, da disponibilidade econômica e jurídica, conforme define o CTN.

Outro aspecto a se abordar é que, no desfecho de seu voto de vistas, como argumento a afastar a incidência do IRPF, o eminente ministro Fux enfatiza o importante panorama jurídico vivenciado pelo contribuinte brasileiro. Segundo discorre o magistrado, a pretensão da Fazenda Nacional em exigir o IRPF sobre a faculdade do cidadão de realizar a atualização do valor do imóvel a valor do mercado, quando este é originado de doação em antecipação de herança, é obstaculizada não apenas pelo teor da carta constitucional, como também pela existência de outros dispositivos que negam a literalidade do conteúdo preconizado pelo art. 23 e seus parágrafos, da Lei nº 9.532/97. É o caso da redação do art. 6º, inciso XVI e art. 22, inciso III, ambos da Lei nº 7.713/1988. Confira-se:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:
 [...] XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;
 [...] Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:
 [...] III - as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima;

Dessa forma, o art. 6º traz uma isenção tributária, o que, em leitura dialógica ao art. 175, do CTN, trata-se de uma hipótese de exclusão do crédito tributário. Conforme nos ensina Chiesa, a isenção é aplicada por meio de norma infraconstitucional específica e está inserida na seara de discricionariedade desfrutada pelo ente que possui originariamente a competência sobre determinado tributo. Por meio dela, numa situação em que normalmente recairia a

obrigação, o Estado opta por reduzir o escopo de abrangência da exação, “estabelecendo que certa situação não está sujeita à tributação”⁶⁷. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, transcritas pelo ministro, temos que:

Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.⁶⁸

Com isso, depreende-se que, em se tratando de uma faculdade nas atribuições estatais do poder de tributar, a estipulação dessa medida isentiva não se via necessária pela União, porém, mesmo assim, escolheu-se pela sua concretização. Por conseguinte, uma vez formalizada no instrumento adequado, a saber, norma infraconstitucional no formato de lei federal, visto se tratar de imposto cuja competência é da União, o referido dispositivo não pode ser arbitrariamente apartado do restante do ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Ademais, convém o aprofundamento do disposto no art. 22, inciso III, da mesma lei. A inteligência do dispositivo retro se perfaz de maneira resoluta: ao se falar em ganho de capital, serão excluídos, ou seja, desconsiderados para fins de arrecadação, aqueles percebidos em operações de transmissões *causa mortis* e em doações em adiantamento de legítima.

É possível se questionar se seria exatamente este o propósito almejado pelo criador da norma, quando redigiu este dispositivo. Afinal, há de se reconhecer que, em havendo uma diferença positiva entre o valor de transmissão de um bem e o seu custo de aquisição, a consumação de ganho de capital é evidente e que, portanto, a incidência do IRPF seria certa, inclusive, em doações em antecipação de herança, em que a transmissão é gratuita. Além disso, o fato de ele afirmar que tais ganhos serão tratados de maneira excludente pressupõe o seu conhecimento de que, tipicamente, tais situações deveriam, sim, serem alvos da exação discutida. Por isso, a utilização da ideia de “exclusão”.

Além disso, tal inferência não se realiza a partir de uma leitura descontextualizada do microsistema contido na Lei nº 7.713/1988. Pelo contrário, tal conclusão se dá levando em consideração a redação do art. 3, §2º, em que o mesmo legislador que, anteriormente, descreve no que consistiria o ganho de capital é o mesmo que, ao exercer a aptidão legislativa, disciplina

⁶⁷ CHIESA, Clélio. *Isenção*. In: *Enciclopédia Jurídica da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP*. São Paulo: PUC-SP, ed. 1, maio 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>. Acesso em: 08 nov. 2025.

⁶⁸ Carvalho, 2018, p. 616, *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.439.539/RS. Relator: Min. Roberto Barroso, 1ª Turma. Brasília, 09 de junho de 2023, p. 42.

a exclusão da hipótese tributária. Logo, não se pode alegar a invalidade do art. 22, inciso III, em razão de uma suposta incoerência ou até mesmo descuido do legislador em inovar em desconformidade a uma materialidade usualmente tributável pelo Fisco.

Ora, em que pese o nosso posicionamento esteja voltado ao afastamento do IRPF sobre o ganho de capital para os imóveis atualizados a valor de mercado na doação de antecipação de legítima, para fins de ampliação do pensamento crítico e, conseqüentemente, satisfazer aos objetivos propostos pelo presente trabalho, faz-se necessário constar que o atual cenário manifesta o latente conflito normativo acerca da regulamentação desse tema. A antinomia, senão meramente aparente, certamente promove uma conjuntura nebulosa quanto à certeza do direito, o que, somada à prodigalidade de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, expressa uma ameaça à segurança jurídica dos contribuintes.

À luz do que foi ministrado no item 2.5.2.4, o referido princípio assume diversas facetas, tais quais, há de se destacar a da “segurança-certeza” e a da “segurança-confiança”. Diante de construções normativas confusas a exemplo do art. 23, § 1º e §2º, II, da Lei nº 9.532/1997, e art. 3º, §3º, art. 6º, XVI e art. 22, III, da Lei nº 7.713/1988 em cotejo com os ditames da norma constitucional, aliado a um histórico de precedentes díspares entre si, representados mais simbolicamente pela Arguição de Inconstitucionalidade nº 2004.70.01.005114-0/PR, o Agravo Regimental no RE nº 1.425.609/GO (2ª Turma) e o RE nº 1.439.539/RS (1ª Turma), o contribuinte pode se perguntar se a ele é possível ou não o direito de se eximir da incidência de IRPF sobre o ganho de capital auferido ao receber um imóvel atualizado a valor de mercado, a título de doação como forma de antecipar a sua parte legítima da herança.

A resposta objetiva para essa indagação não convém ao autor e nem se pretende como um dos alvos do presente trabalho, mas sim, apenas clarificar incongruências, tanto do ponto de vista legal quanto do jurisprudencial, e fomentar o pensamento crítico à maneira com a qual a questão tem sido lidada pelos variados atores do Poder Judiciário brasileiro.

Nesse sentido, na realidade brasileira, o princípio da segurança jurídica na forma da “segurança-certeza” se vê claramente negligenciado na medida em que, ao cidadão é desvelado um conjunto de normas as quais, em lugar de trazer previsões claras de comportamentos e de seus respectivos efeitos jurídicos de modo a harmonizar com o restante entoadado pelo ordenamento, estipula conseqüências jurídico-tributárias distintas para a mesma prática de um fato cotidiano. Assim, o contribuinte é exposto a um universo de incerteza quanto ao que pode ou não pode fazer, tendo em vista desconhecer a repercussão exata da conduta que deseja adotar frente à integridade de sua esfera patrimonial.

Paralelamente, como fruto da violação ao valor da “segurança-confiança”, as pessoas vivenciam um generalizado esvaecimento da crença na aplicação das normas jurídicas vigentes. Tendo-se em vista que a “justa confiança” no direito é o pressuposto fundamental que norteia a vida dos contribuintes, a capacidade de se planejar o futuro, antevendo os direitos e deveres que lhe são garantidos pelo sistema jurídico, é profundamente abalada, o que desagua numa cascata de quebra de expectativas, as quais o mesmo Estado que as cria, mediante as proposições normativas e sua atuação jurisdicional, é o mesmo que falha em mantê-las.

5.0 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi o de investigar se a materialidade do imposto de renda, de fato, existe nas operações de doação em adiantamento de legítima de imóveis que experimentaram valorização, no decorrer do tempo, para a figura do doador.

Sobre isso, é perceptível que a doação em antecipação de herança tem se consagrado como uma prática cada vez mais recorrente, tendo em vista os impactos promovidos pela progressão da alíquota de ITCMD pela reforma tributária em discussão no país. A título de ilustração nacional, isso pode ser verificado pelo aumento em 23% da arrecadação desse imposto pelo governo de Santa Catarina, no ano de 2023⁶⁹.

Ademais, o advogado Tiago Melo, especialista em direito sucessório, em reportagem ao InfoMoney, reafirma a face estratégica de uma boa sucessão patrimonial, como meio de se evitar desgastes emocionais e financeiros para os herdeiros⁷⁰. Nesse sentido, ele adverte para o fato de que a maioria das pessoas apenas buscam se informar quando o “inesperado” acontece, reforçando a necessidade da implementação de um pensamento preventivo na cultura da sociedade.

Como exposto nos julgados trazidos, esse trabalho de conclusão de curso demonstrou que a hipótese de incidência do IRPF sobre o ganho de capital advindo da faculdade do doador em atualizar o bem imóvel que pretende doar a valor de mercado, na realidade, não se verifica um conhecimento sedimentado na consciência do contribuinte brasileiro. Isso é, em parte, fortalecido pelos posicionamentos do Poder Judiciário, ainda que variante, de, em alguns casos, deflagrar a inconstitucionalidade do art. 23, § 1º e §2º, II da Lei nº 9.532/1997, enquanto em outros o mesmo dispositivo é referenciado como instrumento de legitimação da exação tributária.

A esse respeito, verificou-se que, dentre os argumentos utilizados pelos julgadores para afastar a cobrança do IR, aquele que, ao nosso ver, representa o córtex da problemática é quanto à construção do sentido do vocábulo “renda” emanado pelo Constituinte em confronto com aquele entendido e aplicado nas leis regulamentadoras do ganho de capital. Conforme discutido anteriormente, sabe-se que toda norma do ordenamento jurídico deve ser lida e

⁶⁹ **Arrecadação do Governo de Santa Catarina com o ITCMD cresce 25,6% em 2023.** Secretaria de Estado da Fazenda, 2023. Disponível em: https://www.sef.sc.gov.br/noticias/arrecadacao-do-governo-de-santa-catarina-com-o-itcmd-cresce-256-em-2023?utm_source=chatgpt.com. Acesso em: 06 nov. 2025.

⁷⁰ França, Anna. **Antecipação de herança dispara após reforma. Tire as dúvidas sobre o ITCMD no IR 2025.** Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/minhas-financas/antecipacao-de-heranca-dispara-e-crescem-as-duvidas-na-declaracao-do-imposto-de-renda/>. Acesso em: 06 nov. 2025.

interpretada em direta subordinação ao emanado pela Carta Magna, em consonância ao princípio da supremacia da Constituição.

Nesse sentido, ressaltou-se que a corrente majoritariamente aceita para a aceção da materialidade do imposto sobre a renda é a concretização de um acréscimo patrimonial experimentado por aquele que efetivamente o desfruta e, mais tarde, a quem recairá a obrigação tributária. Em contraposição, constatou-se que a administração tributária vem aplicando a exação sobre o doador, ou seja, aquele que experimenta, na verdade, uma redução patrimonial ao doar o imóvel para um dos herdeiros, a fim de antecipar a herança.

Por fim, e visando a elevação do debate transcendendo o mero “pode” ou “não pode”, o presente trabalho consuma-se com a explicitação das possíveis implicações jurídicas que podem surgir pela cobrança acrítica do IRPF sobre o ganho de capital nas situações fáticas descritas.

Diante disso, a sua contribuição se perpetua no sentido de trazer clareza para a existência de nebulosidade vivenciada no âmbito legislativo e do judiciário no que se refere às tentativas de compatibilização do conceito de “renda”, tido como “acrécimo patrimonial”, nas operações de doação em antecipação de herança, frente ao art. 23 da Lei nº 9.532/1997.

Conclui-se, portanto, que a aplicação irrefletida do art. 23, § 1º e §2º, II da Lei nº 9.532/1997 se revela dissonante em face do arquétipo constitucional para “renda” e, em especial, aos valores preconizados pelos princípios constitucionais que visam assegurar o equilíbrio entre o impulso arrecadatório e a integridade à esfera patrimonial individual, a saber, o princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e à segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. A Família no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 50, p. 345–359, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2155>. Acesso em: 8 nov. 2025.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Renda. *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>>. Acesso em: 08 nov. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08 nov. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Lei do Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 08 nov. 2025.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 8 nov. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.523, de 13 de novembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm>. Acesso em: 8 nov. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal (SRF). Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001. *Dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas*. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 outubro 2001. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=75075>>. Acesso em: 08 nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.439.539/RS. Relator: Min. Roberto Barroso, 1ª Turma. Brasília, 09 de junho de 2023. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15358802880&ext=.pdf>>. Acesso em: 08 de nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 345.084/PR. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, DF, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 8 nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 882.461/MG. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 26 de fevereiro de 2025. Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15376209183&ext=.pdf>>. Acesso em: 12 de out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Ag. Reg. no RE 1.425.609/GO. Relator: Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma. Brasília, 20 de maio de 2024. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=777229107>>. Acesso em: 08 de nov. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

CASSONE, Vittorio. Imposto de renda sobre herança e doação: Art. 23 da Lei 9.532/97 e as correntes doutrinárias que se formaram. O art. 96 da Lei 8.383/91. A E.M. de 02.05.2016 que ajusta a tributação da doação e herança. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, v. 14, n. 82, p. 23–97, jul./ago. 2016. Disponível em: <<https://blog.grupogen.com.br/juridico/postagens/artigos/30729/>>. Acesso em: 08 nov. 2025.

CHIESA, Clélio. *Isenção*. In: *Enciclopédia Jurídica da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP*. São Paulo: PUC-SP, ed. 1, maio 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>. Acesso em: 08 nov. 2025.

DE ARAÚJO, R. E. A segurança jurídica como princípio garantidor da certeza e previsibilidade do direito tributário. REVISTA DA AGU, [S. l.], v. 21, n. 01, 2022. DOI: 10.25109/2525-328X.v.21.n.01.2022.2938. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/2938>. Acesso em: 15 out. 2025.

DIAS, Maria Berenice. Manual de direito das sucessões. 6.ed. Salvador: JusPODIVM, 2019. 968 p. ISBN 9788544229125.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. v. 1

GREGÓRIO ASSAGRA ALMEIDA; CARLOS EDUARDO LOPES. O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: ESTUDO SOBRE COMO A VEDAÇÃO AO CONFISCO É INTERPRETADA PELOS TRIBUNAIS E SUA EFICÁCIA NA PROTEÇÃO DOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES CONTRA UMA TRIBUTAÇÃO EXCESSIVA. **REVISTA PARADIGMA**, [S. l.], v. 33, n. 2, 2024. DOI: 10.55839/2318-8650RevParRPv33n2pa246-272. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/3616>. Acesso em: 8 nov. 2025.

MADALENO, Rolf. *Planejamento Sucessório*. In: IX Congresso Brasileiro de Direito de Família – Famílias: Pluralidade e Felicidade, 2013. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM), 2013. p. 189-214. Disponível em: <<https://ibdfam.org.br/assets/upload/anais/299.pdf>> . Acesso em: 07 nov. 2025.

MADALENO, Rolf. *Sucessão legítima*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

MURPHY, Celia M. S.; SOUZA, Cecília Priscila de. O princípio da capacidade contributiva no imposto sobre a renda. *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará*, Fortaleza, v. 41, n. 1, p. 57-69, jan./jun. 2021. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/62256/1/2021_art_cmsmurphy.pdf Acesso em: 08 nov. 2025.

OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. A análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário. 2011. 299 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 14. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PENTEADO, Eduardo Santos da Rocha. *Segurança jurídica e tributo*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Curitiba. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Eduardo-Santos-da-Rocha-Penteado-Seguranca-Juridica-e-Tributo.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2025.

REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura. Imposto de Renda: aspectos gerais do ganho de capital no Brasil. 2023. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.2.2023.tde-06072023-133319>. Acesso em: 07 nov. 2025.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva Jur, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

TARTUCE, Flávio. Direito das sucessões. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros/JusPODIVM, 25.ª ed., 2023, p. 44.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., 2005.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4). ARGINC nº 2004.70.01.005114-0. Corte Especial. Relator: Álvaro Eduardo Junqueira, julgado em 18/12/2009.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4). RCIJEF nº 5036095-38.2023.4.04.7000. 1ª Turma Recursal do Paraná. Relator: Gerson Luiz Rocha, julgado em 31/07/2024.

Turma Nacional de Uniformização (TNU). PUIL - Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei (Turma) nº 0000005-65.2020.4.05.8400. Relator: Paulo Cezar Neves Junior, julgado em 06/05/2022.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; Aveiro, Júlio da Costa Rostirola. *O mínimo existencial e a tributação*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET, Brasília, v. 12,

n.º 2, jul.–dez. 2017, p. 76-123. Disponível em:
<<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/8707>>. Acesso em: 08 nov. 2025.