



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

**Nº 3829/2015 - PGGB**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 851.242 - PARANÁ**

**RECTE.(S) : UNIÃO**

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

**RECDO. : SERGIO LUIZ SCOLARI**

**RECDO. : ILIZAMAR MARTINS PRADO SCOLARI**

**ADV.(A/S) : JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI E OUTRO(A/S)**

**RELATOR : MINISTRO CELSO DE MELLO**

**Recurso extraordinário. Doação de imóvel em adiantamento de legítima. Imposto de Renda. Ganho de capital. Ausência de acréscimo patrimonial do doador. Parecer pelo desprovimento do recurso.**

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região afastou a incidência de imposto de renda sobre ganho de capital decorrente de doação de imóvel em adiantamento de legítima. No acórdão se lê:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. GANHOS DE CAPITAL DO DOADOR NO ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. INEXISTÊNCIA DE RIQUEZA NOVA. OCORRÊNCIA DE DECRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCABIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

1. A doação graciosa, ao contrário do que prevê o art. 43, inc. II, do CTN, ocorre um efetivo decréscimo no patrimônio do doador, não sendo possível se falar em ocorrência de ganho de capital, posto que falta o elemento primordial, qual seja, a existência de riqueza nova.

2. Na medida em que a doação não caracteriza acréscimo patrimonial, mas sim uma redução de tal ordem, a conclusão a que se chega é que não pode haver tributação a título de

imposto de renda.

3. O doador não pode ser tributado por imposto de renda, vez que ele não auferiu ganho de capital na doação graciosa, mas sim um decréscimo advindo de um igual decréscimo no seu patrimônio.

4. Não ocorrendo a hipótese de incidência delineada na Constituição e no Código Tributário Nacional, é inadmissível que a diferença entre o valor declarado e o valor da transferência (que nada acresce ao patrimônio do doador, mas sim ao patrimônio do donatário) seja tributada a título de imposto de renda sobre ganho de capital, o qual nunca existiu.

O recurso extraordinário, interposto com apoio na alínea 'b' do permissivo constitucional, sustenta a constitucionalidade do § 3º do art. 3º da Lei n. 7.713/88<sup>1</sup> e do *caput* e inciso II do § 2º do art. 23 da Lei n. 9.532/97<sup>2</sup>, argumentando que o imposto de renda incide sobre “acréscimo patrimonial já consumado, pois o doador já tinha efetiva disponibilidade jurídica do valor acrescido ao seu patrimônio antes da doação”. Alega, ainda, que os dispositivos legais em exame não tratam de definição de base de cálculo ou fato gerador do imposto de renda, mas de mera fixação do momento da incidência do tributo

<sup>1</sup> Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

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

<sup>2</sup> Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

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

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

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

sobre o acréscimo patrimonial.

O trâmite do recurso foi admitido na origem.

- II -

No caso em exame, a Turma Julgadora manteve a sentença que adotou o entendimento firmado no Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade em Reexame Necessário n. 2004.70.01.005114-0/PR, no qual a Corte Especial do TRF da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade formal e material da expressão 'doação', constante no § 3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, da locução 'doação em adiantamento de legítima' inserta no caput do artigo 23 da Lei nº 9.532/97, e do inteiro teor do inciso II do § 2º do artigo 23 da Lei nº 9.532/97, sem supressão dessas expressões.

O recurso extraordinário interposto contra a decisão do TRF no mencionado incidente (RE n. 631.582/PR, Rel. Ministra Cármen Lúcia) aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sem que haja notícia, no sítio eletrônico da Suprema Corte, do reconhecimento da repercussão geral<sup>3</sup>.

Instado a se manifestar no citado recurso extraordinário, o Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República Wagner de Castro Mathias Netto, sugeriu o desprovimento do recurso. Por seu vigor persuasivo, vale transcrever estas passagens do parecer:

Com efeito, a Constituição Federal determina em seu artigo 5º inciso II, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

De fato, o Estado só pode apoderar-se do patrimônio monetário do administrado de forma pontual e ponderada, encontrando supedâneo jurídico no inciso II do artigo 146, do Texto Magno.

Nesse passo, delegou-se à Lei Complementar regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, disciplinando fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

<sup>3</sup>Supremo Tribunal Federal, RE n. 631582. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3969714>> Acesso em 28.9.2015.

Nesse passo ainda, verifica-se que cabe à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Do mesmo modo, dispõe o artigo 43, inciso II, do CTN:

'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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).'

Saliente-se que 'acréscimos patrimoniais' não podem se confundir com atualização monetária do patrimônio, sob pena de tributação em *bis in idem* (tributando na aquisição e depois na diferença valorativa de bem semelhante no mercado), haja vista que crescer é aumentar materialmente o patrimônio, e não atualizar ao valor de mercado, sob pena de criar um fato gerador presumido, oscilante e alheio à exceção legal.

Ademais, determina o CTN que os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam do Título III, da Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, com as competências e limitações nele previstas.

Por isso, o artigo 3º, §3º, da Lei nº 7.713/88, que não foi revogado, dispõe que:

'Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos: (Vide Lei 8.023, de 1990)

I - o ganho de capital decorrente da alienação do único imóvel que o titular possua, desde que não tenha realizado outra operação nos últimos cinco anos e o valor da alienação não seja

superior ao equivalente a trezentos mil BTN no mês da operação. (Redação dada pela Lei 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.218, de 1991)

(...)

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

Ora, a doação feita a descendente e/ou herdeiro necessário nada mais é que adiantamento de legítima, de acordo com o art. 544, do CC, devendo a mesma ser deduzida da parte do patrimônio dos doadores, não sendo condição para o fato imponible, ante a ausência de acréscimo ao patrimônio do doador.

Destarte, o artigo 23, §1º e §2º, inciso II, da Lei nº 9.532/97 não pode extrapolar a sua competência, seja ela supletiva ou regulamentar, para alcançar o doador, erigindo novo fato gerador e base de cálculo estranhos ao Código Tributário Nacional, que encontra força normativa na Constituição vigente.

Acresce que a decisão recorrida está em harmonia com o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a necessidade de acréscimo patrimonial para incidência do imposto de renda, como se vê neste antigo precedente:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido. (RE n. 117887/SP,

MPF - Procuradoria Geral da República

RE nº 851.242/PR

Rel. Ministro Carlos Velloso, DJ 23.4.1993).

O parecer é pelo desprovimento do recurso.

Brasília, 9 de outubro de 2015.

Paulo Gustavo Gonet Branco  
Subprocurador-Geral da República