



Institucional

Processos

Repercussão Geral

Jurisprudência

Publicações

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR):

Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa transcrevo:

“MANDADO DE SEGURANÇA. Imposto de Renda. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. DOAÇÃO. ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. ART. 3º, §3º, DA LEI Nº 7.713, DE 1988. ART. 23, § 1º E § 2º, II, DA LEI Nº 9.532, DE 1997. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2004.70.01.005114-0”. (eDOC 75, p. 4)

No recurso extraordinário (eDOC 102), interposto com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, aponta-se violação aos arts. 145, §1º; e 153, III, do texto constitucional.

Nas razões recursais, a parte alega que, em arguição de inconstitucionalidade suscitada na origem, a Corte Especial do TRF da 4ª Região decidiu que o art. 3º, § 3º, da Lei 7.713/88 e o art. 23, § 2º, II, da Lei 9.532/97 ofendem o princípio da capacidade contributiva (arts. 145, §1º; e 153, III, CF/88), por veicular novo fato gerador do Imposto de Renda. Nesse contexto, entendeu que a doação não é fato jurídico gerador de aquisição de disponibilidade econômica pelo acréscimo patrimonial.

Sustenta que, no entanto, os dispositivos legais afastados não preveem a tributação da doação propriamente dita, mas do ganho de capital que se revela no momento da doação.

Narra que a referida arguição reconheceu a inconstitucionalidade da expressão “doação” constante do §3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88; e da locução “doação em adiantamento de legítima” inserta no caput do artigo 23 da





ganho de capital.

Afirma que os dispositivos legais em exame não tratam da base de cálculo ou do fato gerador do Imposto de Renda, que exigem lei complementar, mas apenas fixam o momento da incidência do Imposto de Renda sobre o acréscimo patrimonial, qual seja, a data da doação.

Defende assim a constitucionalidade da incidência do Imposto de Renda sobre o acréscimo patrimonial resultante da diferença entre o valor dos bens constantes da declaração do doador, no caso de adiantamento de legítima, e aquele pelo qual foram incorporados na declaração dos beneficiários.

Requer o provimento do recurso extraordinário, com a declaração de constitucionalidade da expressão “doação” constante do §3º do artigo 3º da Lei 7.713/88; da locução “doação em adiantamento de legítima” inserta no caput do artigo 23 da Lei 9.532/97, e do inteiro teor do inciso II do § 2º também do art. 23 da mesma lei.

É o relatório.

De início, observo que foram devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade do recurso extraordinário.

Na hipótese, o Tribunal de origem assentou a impossibilidade de incidência de Imposto de Renda sobre doações de bens e direitos aos filhos do contribuinte, em adiantamento de legítima, transmitidos a valor de mercado, ao fundamento de que não se verifica o fato gerador da exação. Transcrevo, a propósito, o seguinte trecho do acórdão impugnado:





Institucional

Processos

Repercussão Geral

Jurisprudência

Publicações

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.

Assim, por força do caráter vinculante da decisão proferida pela Corte Especial, deve ser mantida a sentença que concedeu o mandado de segurança para reconhecer a inconstitucionalidade formal e material da expressão 'doação', constante no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de





constitucionalidade da incidência do IRPF na doação em antecipação de legítima.

Na hipótese destes autos, a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assentou a inconstitucionalidade da expressão “doação” constante do §3º do artigo 3º da Lei 7.713/88; da locução “doação em adiantamento de legítima” inserta no caput do artigo 23 da Lei 9.532/97, e do inteiro teor do inciso II do § 2º também do art. 23 da mesma lei, por ofensa ao princípios da capacidade contributiva, tendo em vista veicular novo fato gerador do Imposto de Renda. Nesse sentido, considerou que a doação não é fato jurídico gerador de aquisição de disponibilidade econômica pelo acréscimo patrimonial, uma vez que o doador se desfaz do seu patrimônio.



Nesse contexto, reconheceu a inconstitucionalidade formal e material dos dispositivos acima apontados, determinando que a autoridade coatora se absteresse de exigir Imposto de Renda em face do impetrante, ora recorrido, sobre doações de bens e direitos para sua filha, transmitidos a valor de mercado.

Assim, a questão posta nos autos refere-se à incidência, ou não, do Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado por ocasião da antecipação de legítima.

Inicialmente, registro a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de “não haver vício de inconstitucionalidade quando a legislação ordinária ‘encerra explicitação do fato gerador’, alusivo ao Imposto de Renda, fixado no art. 43 do CTN”, nos termos do decidido no



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





de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do Direito". (RE 200972, Rel. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, DJ 21.2.1997)



Com efeito, o Plenário desta Suprema Corte, ao julgar o RE-RG 855.649, Rel. Min. Alexandre de Moraes, no âmbito da repercussão geral, entendeu que "o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais".

Eis a ementa desse julgado:

"EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. Imposto de Renda. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. 1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a



Institucional | Processos | Repercussão Geral | Jurisprudência | Publicações

regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. 3. **Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.** 4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos. 5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia. 6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

(RE 855649, Rel. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe 13.5.2021 - grifo nosso)

Não obstante, quanto à questão específica dos autos, acerca da incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital na



[Institucional](#)[Processos](#)[Repercussão Geral](#)[Jurisprudência](#)[Publicações](#)

apuração do acréscimo patrimonial, a ensejar a incidência da exação.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. Imposto de Renda SOBRE GANHOS DE CAPITAL DO DOADOR NO ADIANTAMENTO DE LEGÍTIMA. EXPLICITAÇÃO DO FATO GERADOR. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 1269201 AgR, Rel. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, DJe 19.2.2021)

“Direito Tributário. 2. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário Com Agravo. 3. Imposto Sobre a Renda. Ganho de Capital. Existência de Acréscimo Patrimonial. Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. 4. Alegação de bitributação. Não ocorrência. 5. Agravo Regimental a que se nega provimento”.

(RE 1425609 AgR-segundo, de minha relatoria, Segunda Turma, julgado em 20.5.2024, DJe 27.5.2024)

“EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPF. ITCMD. SUCESSÃO. GANHO DE CAPITAL. TRANSMISSÃO DE BEM CAUSA MORTIS. SUPOSTO BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES. MANIFESTO INTUITO PROTRELATÓRIO. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO, COM IMPOSIÇÃO DE MULTA DE 5% (CINCO POR CENTO) DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS TERMOS DO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, CASO SEJA UNÂNIME A VOTAÇÃO”.

(RE 1.437.588 AgR, Rel. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe 31.8.2023)





doador, acréscimo patrimonial disponível para incidência do Imposto de Renda. Assim, as normas impugnadas, ao exigirem o referido imposto do doador sobre a diferença entre o valor de mercado do bem e o declarado para o Fisco federal, configuram inválida bitributação.

A propósito, saliento o consignado pelo Min. Roberto Barroso, no julgamento do ARE 1.387.761, no sentido de que o constituinte repartiu o poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, predeterminam as materialidades tributárias. Esse modelo visa a impedir que uma mesma materialidade venha a concentrar mais de uma incidência de impostos de um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou de entes diversos (vedação à bitributação), em respeito ao princípio da capacidade contributiva. Assim, concluiu pela não incidência do Imposto sobre a Renda, por acarretar indevida bitributação em relação ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Eis a ementa desse julgado:

“Ementa: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Imposto sobre a renda. Ganho de capital. Antecipação de legítima. Ausência de acréscimo patrimonial. Vedação à bitributação. 1. Agravo interno contra decisão monocrática que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo interposto em face de acórdão que afastara a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado por ocasião da antecipação de legítima (Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 3º; e Lei nº 9.532/1997, art. 23, § 1º e § 2º, II). 2. Esta Corte possui entendimento de que o imposto sobre a renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente (RE 172.058, Rel. Min. Marco Aurélio). Na antecipação de legítima, não há,



[Institucional](#)[Processos](#)[Repercussão Geral](#)[Jurisprudência](#)[Publicações](#)

indevida bitributação em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD). 5. Agravo interno a que se nega provimento”.

(ARE 1.387.761 AgR, Rel. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe 1º.3.2023)

No mesmo sentido o julgado a seguir transcrito:

“EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. FATO GERADOR. AQUISIÇÃO OU DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. DOAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE LEGÍTIMA. AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DISPONÍVEL. VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REELABORAÇÃO DO CONJUNTO FÁTICO. PROCEDIMENTO VEDADO NA SEDE EXTRAORDINÁRIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. O entendimento adotado no acórdão impugnado está em consonância com a orientação do Plenário desta Suprema Corte, no sentido de que “o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais” (RE 855.649, Rel. Min. Alexandre de Moraes). A verificação da alegação de existência, na hipótese dos autos, de acréscimo patrimonial tributável exigiria o revolvimento do conjunto fático apresentado, procedimento vedado em sede extraordinária. Aplicação da Súmula nº 279/STF: “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Precedentes. 2. Agravo interno conhecido e não provido”.

(RE 1439539 AgR, Relator(a): FLÁVIO DINO, Primeira Turma, julgado em 22-10-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 03-02-2025 PUBLIC 04-02-2025)



[Institucional](#)[Processos](#)[Repercussão Geral](#)[Jurisprudência](#)[Publicações](#)

Ante do exposto, manifesto-me pela existência de matéria constitucional e de repercussão geral da temática suscitada, submetendo à apreciação dos demais Ministros.

Publique-se.

Brasília, 3 de abril de 2025.

Ministro GILMAR MENDES

Relator

Documento assinado digitalmente

