

Revista Multidisciplinar do Nordeste Mineiro, v7, 2022/07

ISSN 2178-6925

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO GANHO DE  
CAPITAL DECORRENTE A CAUSA MORTIS**

**LETÍCIA ALMEIDA PRATES  
PEDRO HENRIQUE BARBOSA CARVALHO  
ALEX BARBUDA**

**Aceite 10/08/2022 Publicação 20/08/2022**

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>5</b>
<b>O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)</b>	<b>6</b>
<b>O FATO GERADOR DO ITCMD</b>	<b>7</b>
<b>O FATO GERADOR DO ITCMD</b>	<b>9</b>
<b>NATUREZA E FUNÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>10</b>
<b>INCIDÊNCIA DO ITCMD</b>	<b>11</b>
<b>COBRANÇA E CÁLCULO DO ITCMD</b>	<b>12</b>
<b>IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA DO ITCMD</b>	<b>13</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA (IR)</b>	<b>13</b>
<b>FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>14</b>
<b>INCIDÊNCIA DO IR EM CASOS DECORRENTES DA CAUSA MORTIS</b>	<b>14</b>
<b>GANHO DE CAPITAL (GCap)</b>	<b>15</b>
<b>FATO GERADOR DO GANHO DE CAPITAL (GCap)</b>	<b>15</b>
<b>INCIDÊNCIA DO GANHO DE CAPITAL NO IR DECORRENTE A CAUSA MORTIS</b>	<b>15</b>
<b>COBRANÇA DO GANHO DE CAPITAL NO IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>16</b>
<b>VALOR VENAL E VALOR DE MERCADO</b>	<b>16</b>
<b>A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA CAUSA MORTIS</b>	<b>17</b>
<b>A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA CAUSA MORTIS</b>	<b>21</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>22</b>

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO GANHO DE  
CAPITAL DECORRENTE A CAUSA MORTIS**

LETÍCIA ALMEIDA  
PRATES<sup>1</sup> PEDRO HENRIQUE BARBOSA  
CARVALHO<sup>2</sup>  
ALEX BARBUDA<sup>3</sup>

**RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo explicar o porquê da inconstitucionalidade na cobrança de ganho de capital decorrente da causa mortis, o ITCMD.

O ITCMD é o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, ele incide nas transmissões gratuitas da propriedade como herança e doação. É um imposto Estadual, os Estados e o Distrito Federal quem é competente para instituir impostos sobre a transmissão de qualquer bens e direito, seja em razão da morte do proprietário, seja em razão de doação. A alíquota máxima é definida pelo Senado Federal, em respeito ao princípio Federativo que garante aos entes Federados a discricionariedade de fixarem alíquota até o máxima, seja ela 8%.

Aqui abordaremos como funciona o ITCMD, quem tem direito e o porquê dessa cobrança de ganho de capital ser inconstitucional. Por meio de pesquisas, estudo da legislação e metodologias.

**Palavras chave: inconstitucionalidade, itcmd, ganho de capital**

**ABSTRACT**

The present work aims to explain the reason for the unconstitutionality in the collection of capital gain arising from the cause of death, the ITCMD.

The ITCMD is the tax on transmission causes of death and donation; it is levied on the free transfers of property as inheritance and donation. It is a State tax, the States and the Federal District who are competent to impose taxes on the transmission of any property and right, whether due to the death of the owner or due to donation. The maximum rate is defined by the Federal Senate, in compliance with the Federative principle that guarantees Federated entities the discretion to set a rate up to the maximum, be it 8%.

Here we will discuss how the ITCMD works, who is entitled and why this capital gain charge is unconstitutional. Through research, study of legislation and methodologies

**Keywords: unconstitutionality, itcmd, capital gain.**

## 1. INTRODUÇÃO

Este trabalho busca questionar o imposto de renda da União sobre a diferença entre o valor de aquisição do imóvel e o valor repassado aos herdeiros.

Com a consagrada valorização dos bens transferidos por sucessão hereditária, há grande proporção de dúvidas sobre a validade da exigência do imposto de renda federal sobre os chamados ganhos de capital.

Por divergências de entendimento sobre o assunto, será discutida brevemente a viabilidade de discussão judicial sobre a ilegalidade de tal exigência, uma vez que ocorre no mesmo gatilho que a imposição do imposto de transmissão por morte e a doação de quaisquer bens ou direitos de fato (ITCMD) além de possuir outros vícios normativos.

Neste sentido, este presente trabalho irá sintetizar como o ITCMD incide ao ocorrer no estado de Minas Gerais, e com ênfase apontar as falhas normativas e inconstitucionais que atingem o Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital decorrente a causa mortis.

Demonstrando que essa exigência é ilegítima, tendo em vista que ela confronta sobre o mesmo fato que desencadeia a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, o ITCMD, e possuir outros vícios normativos.

## **2. O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)**

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, muito conhecido pela sigla ITCMD, ou ITCD, é um imposto de competência estadual, que é aplicado sobre as doações, transmissões de bens e demais tipos de distribuições não onerosas, como por exemplo, um processo de herança.

Sempre que um bem é transferido a outrem gratuitamente, esse imposto pode incidir em relação ao valor do bem ou direito que foi transmitido.

Por essa razão, o ITCMD costuma ser conhecido como imposto sobre doações e heranças.

Conforme o art. 155, I, da CF/88, os Estados e o Distrito Federal podem instituir tributo sobre heranças e doações, com incidência sobre transmissão de direitos, bens móveis e imóveis.

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*III - propriedade de veículos automotores.*

*§ 1º O imposto previsto no inciso I:*

*I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;*

Esta tributação também está prevista no CTN, o Código Tributário Nacional que disciplina o imposto no Artigo 35.

*“Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:*

*I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;*

*II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;*

*III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.*

*Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”*

Entretanto, costuma-se ser interpretado com base na Constituição, tendo em vista que a CTN dispõe de um único Imposto sobre a transmissão, que compete aos estados, exclusivamente acerca da transferência de bens a eles atribuídos.

A Constituição Federal, CF/88 prevê a instituição de dois impostos de transmissão, sendo um estadual, o ITCMD, onde ocorre a transferência em forma de título gratuito, e outro que é municipal, nomeado de ITBI, onde a transmissão do bem é feita a título oneroso. Há de se lembrar que o primeiro, é o tema principal de abordagem deste trabalho.

O Estado de Minas Gerais conceitua ITCMD como imposto que atua sobre a transferência de bens ou direitos e sua transmissão se dá principalmente com a ocorrência do óbito, conforme previsto no Art. 1º caput Lei 14.941/2003.

### **3. O FATO GERADOR DO ITCMD**

Ao tratarmos de um Tributo, é preciso esclarecer qual o conceito de Fato Gerador.

Este termo Fato Gerador, é utilizado no Direito Tributário para definir que uma determinada situação, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que ao ocorrer no cotidiano do indivíduo, ou seja em sua realidade, faz com que, pela materialização do direito ocorra o nascimento de uma obrigação que é tributária.

Nos artigos 114 e 115 do CTN, encontramos dois conceitos de fato gerador, vejamos a seguir:

*“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”*

E adiante, o artigo 116 do CTN descreve que, salvo disposição de lei em contrário, é considerado ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

*“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:”*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;”*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”*

Em concordância com a legislação do CTN, alguns estudiosos buscam conceituar o Fato Gerador de maneira mais compreensível, como por exemplo o Kiyoshi Harada, que descreve o fato gerador da seguinte maneira:

*“Costuma-se definir como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária”*

*(Cf. nosso Direito financeiro e tributário, 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2005, p. 479).*

Ao aplicarmos este conceito na prática, o fato gerador do ITCMD, ocorre nos casos de processo de abertura da sucessão, inclusive a consequência de morte presumida na celebração ou realização do contrato de transmissão do bem ou direito.

É válido salientar que a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida, é legítima, conforme já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça.

*"Súmula 331 - É legítima a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" no inventário por morte presumida."  
(CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Súmula 331-STF)*

Portanto, de maneira sucinta, o fato gerador é a concretização da previsão abstrata do fato previsto na lei.

#### **4. O FATO GERADOR DO ITCMD**

Em sequência dos elementos necessários para compreensão de um tributo e suas características, é de suma importância entender a sua natureza tributária, sendo esta determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Esta natureza tributária, está fundamentada no Artigo 4º da CTN, que dispõe da seguinte maneira:

*"Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:*

*I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;*

*II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

*Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."*

Portanto, conduzindo este conceito para o ITCMD, é válido salientar que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação tem natureza arrecadatória, e sua função é fiscal, a medida em que gera recursos financeiros para os cofres públicos dos Estados e Distrito Federal, não incidindo sobre transmissões

originárias, como por exemplo, usucapião e acessão, artigos 1.238 e 1.248 do Código Civil.

Porém, o doutrinador Hugo de Brito Machado, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, demonstra que o ITCMD é dotado de dupla função:

*“A função do imposto sobre heranças e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração de renda.”*

*(MACHADO, Hugo de BRITO. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros Editores - 36ª Edição, 2015. 562 páginas)*

Deste modo, o governo recolhe o ITCMD sobre heranças e doações um percentual, com a finalidade de gerar recursos financeiros para os Estados e para o Distrito Federal e também para descentralizar o aglomerado de riqueza, ou a concentração de renda.

## **5. NATUREZA E FUNÇÃO TRIBUTÁRIA**

Em sequência dos elementos necessários para compreensão de um tributo e suas características, é de suma importância entender a sua natureza tributária, sendo esta determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Esta natureza tributária, está fundamentada no Artigo 4º da CTN, que dispõe da seguinte maneira:

*“Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:*

*I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;*

*II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

*Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”*

Portanto, conduzindo este conceito para o ITCMD, é válido salientar que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação tem natureza arrecadatória, e sua função é fiscal, a medida em que gera recursos financeiros para os cofres públicos dos Estados e Distrito Federal, não incidindo sobre transmissões originárias, como por exemplo, usucapião e acessão, artigos 1.238 e 1.248 do Código Civil.

Porém, o doutrinador Hugo de Brito Machado, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, demonstra que o ITCMD é dotado de dupla função:

*“A função do imposto sobre heranças e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração de renda. (MACHADO, Hugo de BRITO. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros Editores - 36ª Edição, 2015. 562 páginas)”*

Deste modo, o governo recolhe o ITCMD sobre heranças e doações um percentual, com a finalidade de gerar recursos financeiros para os Estados e para o Distrito Federal e também para descentralizar o aglomerado de riqueza, ou a concentração de renda.

## **6. INCIDÊNCIA DO ITCMD**

Levando em consideração que a incidência tributária corresponde ao fato ou situação que o tributo é devido, no caso do ITCMD, o tributo incidirá sobre a transmissão não onerosa de bens, seja por causa mortis ou por doação.

Nesse sentido, a Súmula 112 do STF dispõe do seguinte entendimento:

*“O imposto de transmissão causa mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.*

Contudo, vale lembrar que somente haverá o pagamento do tributo após os bens do espólio serem avaliados, e a homologação do cálculo.

Nesse diapasão, a Súmula 114 STF expõe da seguinte maneira:

*“O imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo”.*

Podemos observar que qualquer espécie de bem transmitido, seja ele móvel ou imóvel, em razão da morte ou que seja por doação submete-se ao ITCMD estadual.

A legislação determina que a transmissão causa mortis se dê no momento da abertura da sucessão.

No caso de doação de bens imóveis, a transmissão se dá no momento do registro no cartório de imóveis. Já a transmissão de bens móveis ocorre com a tradição da coisa.

## **7. COBRANÇA E CÁLCULO DO ITCMD**

No tocante à cobrança do ITCMD, a alíquota deste imposto é definida por cada ente tributante, no caso os Estados e o Distrito Federal.

Entretanto, com o objetivo de criar um controle de constitucionalidade, a Constituição Federal determina que cabe ao Senado Federal constituir as alíquotas máximas do imposto de transmissão causa mortis e doação.

Atualmente, a alíquota máxima do ITCD é 8%, e em Minas Gerais a alíquota atual é de 5%

Portanto, em muitos casos a alíquota do ITCD é progressiva, e leva em consideração qual o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e o real valor máximo estipulado pelo Senado Federal.

O cálculo do ITCMD é efetuado pela multiplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

A exemplo, em Minas Gerais, a alíquota é 5% e o valor venal do bem ou direito transmitido é de R\$ 1.000.000,00 (Um milhão de reais) o valor do ITCMD será de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

## **8. IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA DO ITCMD**

Existem algumas hipóteses legais onde a cobrança de ITCMD é afastada, temos a Imunidade onde a Constituição Federal negativamente delimita uma competência, ou seja, os entes que estão vedados de instituírem a tributação e conseqüentemente a sua cobrança; um exemplo clássico é para os templos religiosos, estes estão imunes de tributação.

A isenção é instituída ao fato gerador da obrigação, só que o devedor está isento da cobrança, é afastada a exigibilidade do crédito tributário.

Em Minas Gerais se a transmissão por morte for até 40.000 (Quarenta mil) UFEMGs e se caso for, o único bem partilhável e o montante da partilha não tenha bem que seja avaliado em até 48.000 (Quarenta Mil) Ufemgs este é isento do imposto.

Em casos de não incidência, existe o fato gerador, existe a cobrança do crédito tributário, porém essa situação está afastada da cobrança, está fora da incidência.

A Lei 14.910/2003 e o Decreto nº43.981/2005 detalham algumas hipóteses de não incidência; O ITCMD não incidirá sobre valor de causa morte não recebido pelo falecido em vida decorrente do emprego, pensão ou aposentadoria; quando a transmissão for para a União, Estado ou Município, entidades sindicais entre outros.

## **9. IMPOSTO DE RENDA (IR)**

O Imposto de Renda é um tributo federal sobre a renda de um indivíduo. Ou seja, sobre o que esse indivíduo ganha, e acompanhando a sua evolução patrimonial.

Para acompanhar esta evolução, o governo solicita às pessoas físicas e jurídicas que informem para a Receita Federal quais são seus ganhos anuais.

No decorrer do ano, as pessoas ganham e gastam dinheiro, e de maneira geral, o Imposto de Renda é a forma do governo saber qual a sua renda anual e ainda verificar se a cobrança dos impostos está de acordo com seu histórico financeiro.

## **10. FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA**

O fato gerador do IR, Imposto de Renda, é a obtenção de disponibilidade econômica, independentemente do rendimento ou do nome, localização, natureza jurídica, fonte e forma percebida do rendimento ou da nacionalidade da fonte.

De acordo com o artigo 43 do CTN, é a disponibilidade econômica ou legal de renda ou ganho de qualquer natureza.

*“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.”*

Dessa forma, constituem renda tributável a título de imposto sobre a renda todo acréscimo patrimonial percebido pelo contribuinte, como tal compreendida a diferença patrimonial entre dois dados momentos ou quando o rendimento é efetivamente percebido.

## **11. INCIDÊNCIA DO IR EM CASOS DECORRENTES DA CAUSA MORTIS**

Em sequência, o Imposto de Renda vai ocorrer em casos decorrentes da causa mortis, quando reconhecido, advindo da diferença positiva entre o preço da aquisição de um bem, o seu valor original, e o preço da transferência, o seu valor atualizado deste aos sucessores, na causa mortis.

Esta diferença positiva é chamada de Ganho de Capital, ou seja, o Imposto de Renda irá incidir sobre o ganho de capital, quando houver esta diferença.

## **12. GANHO DE CAPITAL (GCap)**

Ganho de capital é a diferença entre o preço da aquisição de um determinado bem ou direito, o seu valor original, e o preço da transferência que é o seu valor atualizado.

O ganho de capital é relativo com o imposto sobre a renda, seja das pessoas jurídicas ou mesmo físicas.

Este Ganho de Capital só acontece quando o bem é transferido para quem comprou por um valor acima do seu custo. Ou seja, só irá acontecer Ganho de Capital, quando a pessoa vender o bem por um valor superior ao de aquisição.

### **13. FATO GERADOR DO GANHO DE CAPITAL (GCap)**

Para efeito de incidência do Ganho de Capital é bastante a ocorrência do fato gerador, ou seja, a alienação do bem, materializada pelo assentado recebimento do preço da operação e pela alteração patrimonial ocorrida, tudo conforme demonstrado com fatos e documentos

### **14. INCIDÊNCIA DO GANHO DE CAPITAL NO IR DECORRENTE A CAUSA MORTIS**

Em tese, por força do art. 23 da Lei 9.532/97, os casos de transferência por sucessão causa mortis, que consiste na transmissão dos bens da pessoa falecida, o “de cuius”, aos seus herdeiros.

Em casos onde o valor de mercado dos bens deixados pelo de cuius têm valores diferentes dos que constam na sua Declaração Anual, os herdeiros podem manter o mesmo valor que já foi declarado pelo falecido, e registrar no valor atualizado de mercado.

Porém, há de se atentar que esta cobrança viola princípios tais como o da Capacidade Contributiva e do Pacto Federativo, tendo vista que, na sucessão causa mortis, já incide imposto devido sobre a transmissão desses bens, e a incidência do IR sobre ganho de capital acarretaria uma espécie de dupla tributação, ou pode ser chamada de bi-tributação, pois os bens herdados são transferidos em razão da morte do de cuius e eventual grandeza tributável declarada pelo evento da sucessão já é objeto de tributação.

### **15. COBRANÇA DO GANHO DE CAPITAL NO IMPOSTO DE RENDA**

No tocante à cobrança do Ganho de Capital, a Lei 13.259/16 alterou o modelo de tributação do ganho de capital para pessoas físicas para alíquotas progressivas, sendo variáveis e dependendo do valor do ganho.

E, nesse sentido, E, nesse sentido, o Artigo 1º da Lei 13.259/16, dispõe que as alíquotas do ganho de capital para pessoas físicas são de:

“**15%** para a parcela de ganhos que não exceder 5 milhões de reais; **17,5%** para a parcela de ganhos que estiver entre 5 milhões e 10 milhões de reais; **20%** para a parcela de ganhos que estiver entre 10 milhões e 30 milhões de reais; **22,5%** para a parcela de ganhos que ultrapassar 30 milhões de reais.”

## 16. VALOR VENAL E VALOR DE MERCADO

O valor venal é um valor que a prefeitura avalia o imóvel, ele é base para cobrança de tributos. A prefeitura através da planta genérica de valores estabelece o valor do metro quadrado.

Em cada município, de acordo com a lei municipal, são utilizados critérios como topografia, qualidade do solo; valor de mercado leva em consideração além do que está no valor venal demanda e oferta do mercado, especulação, etc.

Um exemplo, a prefeitura pode avaliar o imóvel com valor venal de 200.000,00 mas na hora da venda o mercado pode pagar R\$100.000 ou R\$300.000,00, podendo ser mais ou menos do que vale.

A Lei 14/941/2005- MG considera como base de cálculo:

“**Art. 4º § 1º** Para os efeitos desta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação, na forma estabelecida em regulamento.

E o Decreto 43.981/2005, dispõe:

“**Art. 11.** A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG. **§ 1º** Considera-se valor venal o valor

*de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.*

Apesar dessa diferença, o valor venal é importante para chegar ao valor de mercado de um imóvel, agindo como uma referência para o valor.

## **17. A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA CAUSA MORTIS**

Diante de tudo que foi exposto, o fato gerador do imposto de renda sobre Ganho de Capital deve ser o aumento do patrimônio líquido resultante da diferença entre o valor de aquisição e o valor de alienação pago.

Entretanto, a despeito da própria Constituição Federal, em seu artigo 154 I, um imposto criado pela União não pode ter os mesmos fatos geradores ou a mesma base de cálculo que outros impostos já detalhados no texto da Constituição.

*“Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”*

No entanto, a Receita Federal, exige o imposto sobre o rendimento sobre a diferença entre o valor de aquisição dos bens que são transferidos gratuitamente por herança hereditária e o valor de mercado dos bens finalmente transferidos.

Diante dessa situação, um imposto de renda sobre ganhos de capital decorrentes de causas de morte, seria normativamente falho e inconstitucional.

O conflito trago é diante do art. 23 da Lei 9.532/97, onde traz a seguinte redação:

*“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 a incidência de imposto de renda a alíquota de quinze por cento.”*

Ao observarmos as previsões legais do artigo 23 da Lei nº 9.532/1997, nos deparamos com a seguinte falha normativa, onde a competência tributária dos estados, é infligida, pois tributa os fatos geradores do ITCMD, com base no valor de mercado obtido no lançamento, determinado em lei, incluindo ganhos de capital, conflitando com o artigo 154, inciso I da CF/88, o qual estabelece que os tributos criados pela União não podem ter os mesmos fatos geradores ou a mesma base de cálculo dos demais tributos já detalhados na Constituição.

Alguns juristas têm posicionado que é inadequada a incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital decorrentes de morte, como Ricardo Lobo Torres, Aliomar Baleeiro na obra atualizada de Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho:

*“Quando o cidadão recebe uma herança ou uma doação pagará o imposto incidente sobre tais fatos (imposto causa mortis ou sobre doações), mas não o imposto de renda, que constituiria bis in idem; lançará em sua declaração de bens, entretanto, o valor pelo qual recebeu a herança ou o que constava da declaração do doador, para que ulteriormente, por ocasião da alienação, pague o imposto de renda sobre a diferença entre o valor de aquisição e o de alienação, que corresponde exatamente ao acréscimo do patrimônio, fato gerador do imposto de renda. Exigir imposto de renda sobre ganhos de capital do de cujus, do doador e do cônjuge significa, na realidade, criar imposto de transmissão causa mortis camuflado, imposto de doações mascarado e imposto inter vivos disfarçados.(TORRES, Ricardo Lobo. A incidência do Imposto de Renda na Transferência do Direito de Propriedade’.Revista Dialética de Direito Tributário nº 32, p.78/83).”*

Além disso, deve ser exposto que existem várias decisões, inclusive do STJ reconhecendo a inconstitucionalidade da cobrança de Imposto de Renda sobre o ganho de capital considerado nas transferências decorrentes da sucessão hereditária, causa mortis.

Adiante segue a exemplo, a ementa de julgamento no TRF-1, reconhecendo a inconstitucionalidade:

*DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - TRANSMISSÃO HEREDITÁRIA - ATUALIZAÇÃO DE BENS PELO VALOR DE MERCADO - GANHOS DE CAPITAL - ARTIGO 23, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 9.532/1997 - INCONSTITUCIONALIDADE - ARTIGO 155, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - OCORRÊNCIA DE INVASÃO DA ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AOS ESTADOS - BI-TRIBUTAÇÃO. 1. A pretensão da União Federal de tributar, como se ganho de capital fosse, a diferença a maior encontrada entre o valor de mercado, lançado na declaração de bens do espólio adquirente, e o valor de aquisição constante na declaração de bens do falecido/transmitente, esbarra não apenas na dicção literal do artigo 155, I, da Constituição Federal, mas na própria ideologia do sistema que foi encampado pelo Legislador Constituinte de 1988, que considerou de forma autônoma e independente, para fins de tributação, a transmissão de bens ou direitos decorrente de morte. 3. Ocorrência de "bi-tributação", na medida em que a real intenção que se identifica no âmbito do artigo 23 da Lei 9.532/1997 é efetivamente de tributar, a título de imposto de renda sobre ganhos de capital, a mesma situação fático-jurídica que enseja a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis. 4. Inconstitucionalidade do artigo 23, parágrafo 1º, da Lei 9.532/97 declarada pela Corte Especial desta Casa no IINAMS 0026864-30.1998.4.01.3800/MG. TRF-1*

*- AMS: 162340720014013800 MG  
0016234-07.2001.4.01.3800, Relator: JUIZ FEDERAL CARLOS EDUARDO CASTRO MARTINS, Data de Julgamento: 13/08/2013, 7ª TURMA SUPLEMENTAR, Data de Publicação: e-DJF1 p.735 de 06/09/2013.*

Portanto é verídico afirmar que a morte não é motivo de aumento de “renda” para justificar a ocorrência do IR, até porque a tributação sempre faz parte da exigência “voluntária” dos contribuintes, e em regra ninguém quer morrer, nem quer que a morte seja um “ganho financeiro” para o falecido.

Considerando que a morte da pessoa em si já gera tributação no momento da sucessão, não seria correto gerar a tributação referente a valor atualizado de mercado.

## 18. CONCLUSÃO

Diante deste estudo sobre as falhas normativas e a inconstitucionalidade da cobrança de ganho de capital decorrente a causa mortis, é possível concluir que o ITCMD não pode ter o mesmo fato gerador sendo o objeto de outro Imposto da União.

A própria Constituição Federal dispõe de maneira clara a competência tributária dos entes federativos, porém desde que o imposto criado pela aliança não tenha o mesmo fato gerador.

No caso do ITCMD, a tributação de outro ente federado não pode ocorrer concomitantemente.

Assim, na cláusula acima, contrariando as exigências fiscais impostas pelo governo federal *Discussão Comunitária, Teórica e Judicial sobre a Inconstitucionalidade do Artigo 23 da Constituição Lei nº 9.532/1997*, que infringiria a competência tributária dos estados por ser fator de tributação o gerador do ITCMD, que é calculado com base no valor de mercado obtido na avaliação, a lei determina que cobre o próprio ganho de capital e, portanto, viola o artigo 154, artigo 154 I da CF/88, que determina que os tributos criados pela União não podem ter os mesmos fatos geradores ou a mesma base de cálculo dos demais tributos já elencados no texto da Constituição.

Da mesma forma, há conflitos normativos entre as artes. 23, caput e parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.532/97, que estabelece os retornos patrimoniais assumidos para os espólios e doadores se transferir bens a valor de mercado, e art. O artigo 22, inciso III da Lei nº 7.713/88 dispõe que, tanto as transferências quanto às doações antes da legalidade .

## 19. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MORAES, Alexandre. Direito Constitucional. 23 Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2008.

MORAES, Guilherme Peña de. Curso de Direito Constitucional. 2 Edição. Editora Impetus: Rio de Janeiro, 2008.

Vários autores. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Volume 1. 2 Edição especial. Editora QuartierLatin: São Paulo, 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda. Malheiros Editores: São Paulo, 2005.

<https://emporiododireito.com.br/leitura/a-inconstitucionalidade-da-tributacao-pelo-imp-osto-de-renda-do-ganho-de-capital-decorrente-da-causa-mortis-por-vinicius-loss>

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=120256#>

<https://www.gov.br/pt-br/servicos/apurar-impuesto-sobre-ganhos-de-capital>

[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/l14941\\_2003.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14941_2003.pdf)

[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/d43981\\_2005.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43981_2005.pdf)

MACHADO, Hugo de Brito. A Importância dos Conceitos Jurídicos na Hierarquia Normativa – Natureza meramente Didática do art. 110 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário nº 98. WEISS, Fernando Lemme. Princípios Tributários e Financeiros. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006.

54 ROSENBLATT, Paulo. Até FMI recomenda imposto sobre grandes fortunas para redução de desigualdades.

CUNHA, Leonardo Dias da. **Inconstitucionalidade do imposto de**

Revista Multidisciplinar do Nordeste Mineiro, v7, 2022/07

ISSN 2178-6925

**renda sobre considerado ganho de capital na transferência de bens  
imóveis por causa mortis ou doação em adiantamento da herança.**

Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5462, 15  
jun. 2018.