



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Herança e a Injustiça Fiscal

José Roberto Ramos Paulo

Rio de Janeiro
2015

JOSÉ ROBERTO RAMOS PAULO

A Herança e a Injustiça Fiscal

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professor Orientador: Rafael Iorio.

Rio de Janeiro
2015

A HERANÇA E A INJUSTIÇA FISCAL

José Roberto Ramos Paulo

Graduado pela Faculdade de Direito da
Universidade Santa Úrsula. Advogado.

Resumo: O Estado do Rio de Janeiro, para calcular o Imposto de Transmissão de Bens e Direito (ITD) devido nas transmissões de propriedade em decorrência de herança, adota o valor de mercado como base de cálculo para incidência do Imposto. Já o Governo Federal, para apurar o valor do Imposto de Renda incidente sobre o Ganho de Capital (GC) na transmissão de bens e direitos em razão de herança, tem como fato gerador a transferência de propriedade por valor superior àquele que constava na Declaração de Bens e Direito da Declaração de Imposto de Renda de Ajuste Anual do inventariado; ou seja, pelo valor histórico. O ente estadual cobra a alíquota de 4% (quatro por cento), referente ao ITD; o ente federal cobra a alíquota de 15% (quinze por cento), realtiva ao Ganho de Capital. Sujeitos passivos da obrigação tributária. Injustiça fiscal.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Herança. Injustiça Fiscal.

Sumário: Introdução. 1. Critérios diferentes na tributação de imposto relacionado à herança. 2. Imposto de Transmissão de Bens e Direito – ITD. 3. Imposto de renda sobre o Ganho de Capital. 4. Sujeito passivo do ITD. 5. Sujeito passivo do Ganho de Capital. 6. Injustiça Fiscal. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A tributação diferenciada da herança quanto ao fato gerador do imposto na esfera estadual e federal concernentemente à base de cálculo para apuração dos impostos ITD e de Ganho de Capital. Definição do responsável tributário pelo pagamento dos respectivos impostos.

Para apurar o valor do imposto de transmissão *causa mortis* - ITD, o Estado do Rio de Janeiro se utiliza da mesma base de dados que o Município do Rio de Janeiro recorre para calcular o valor do imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos* - (ITBI). Na referida base de dados municipal o imóvel é avaliado pelo valor de mercado.

Assim sendo, a base de cálculo do ITD na transmissão *causa mortis* tem como parâmetro, também, o valor de mercado.

O artigo 1º da Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, tem como hipótese de incidência ou fato gerador do imposto ITD, “as Transmissão Causa Mortis e por Doação de quaisquer Bens ou Direitos.”

Com relação ao imposto devido ao governo federal, denomina-se imposto de renda sobre o ganho de capital. O termo “ganho de capital” representa a base de cálculo para o imposto de renda incidente e resulta da diferença – logicamente positiva – entre o valor da transmissão e o custo de aquisição de bens e direitos constante da declaração imposto de renda do finado, que representa, salvo raras exceções, o valor histórico dos bens.

O fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital, como exposto acima, ocorre na transmissão *causa mortis*, tanto no ato da transmissão dos bens pelo Espólio aos beneficiários por valor superior àquele constante em sua última declaração do imposto de renda; quando da ulterior venda pelo herdeiro ou legatário por valor superior àquele recebido.

Há, com certeza, verdadeira injustiça fiscal, uma vez que o contribuinte paga impostos sobre o mesmo fato gerador – transferência por herança e/ou *causa mortis* – a dois entes diferentes da federação; cujas alíquotas são de 4% (quatro por cento), concernentemente ao imposto de ITD – que adota como base de cálculo o valor de mercado do bem –; e, de 15% (quinze por cento), relativamente ao imposto incidente sobre o ganho de capital – que afere a base de cálculo sobre o valor da diferença encontrada entre o valor histórico dos bens e direitos constantes no imposto de renda do *de cujus* e o da transmissão.

A abordagem que se pretende fazer é sobre a forma diferenciada da metodologia utilizada pelos entes federal e estadual na transmissão de bens e direitos por herança, para calcular os impostos de suas respectivas competências, traçando um parâmetro entre um e outro, com o objetivo de demonstrar o aspecto da injustiça fiscal.

Indicar o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o ITD: o herdeiro/legatário ou o espólio?

Individualizar o sujeito passivo da obrigação tributária de pagamento do imposto de ganho de capital, considerando os seguintes aspectos da transmissão:

- a) transferência pelo espólio para o herdeiro/legatário, de bens e direitos avaliados pelo valor de mercado;
- b) transferência pelo espólio para os herdeiro/legatário, de bens e direitos pelo valor que constava na declaração do imposto de renda do finado;
- c) posterior venda pelo herdeiro/legatário, por valor superior àquele recebido do espólio no inventário.

Quem é o sujeito passivo da obrigação tributária: o herdeiro/legatário ou o Espólio?

As díspares alíquotas aplicadas e base de cálculo diferenciada sobre um mesmo fato gerador configuram a uma injustiça fiscal?

Buscar tais respostas é o objetivo desse trabalho.

A pesquisa utilizará a metodologia do tipo bibliográfica, parcialmente exploratória e qualitativa.

1. CRITÉRIOS DIFERENTES NA TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTO RELACIONADO À HERANÇA

Por ocasião de falecimento de uma pessoa que tenha deixado bens a inventariar, antes de janeiro 2007, o prazo para a abertura do inventário previsto no artigo 1.796 do Código Civil (CC), era de 30 (trinta) dias, a contar da data do óbito.

Com o advento da Lei n. 11.441, de janeiro de 2007, que alterou a Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC), possibilitando a realização de inventário, partilha, separação consensual e divórcio consensual por via administrativa, deu

nova redação ao artigo 983 do CPC, alterando o prazo de abertura do inventário para 60 (sessenta) dias.

Não sendo aberto o inventário dentro do prazo legal, prevê o artigo 20, IV, da Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, do Estado do Rio de Janeiro, uma multa de 10% (dez por cento), incidente sobre o imposto devido na transmissão.

Para a legislação civil e tributária, a pessoa física do contribuinte não se extingue imediatamente após sua morte, prolongando-se por meio de seu “espólio”.

A massa patrimonial ora denominada herança é identificada processualmente como espólio, não tendo personalidade jurídica, entretanto, possui legitimidade *ad causam*, exercida em regra pelo inventariante (art. 12, V, CPC).

Na esfera fiscal, o espólio é conceituado no artigo 2º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 81, de 11 de outubro de 2001 (IN SRF), como: “[...] conjunto de bens, direitos, rendimentos e obrigações da pessoa falecida. É contribuinte distinto do meeiro, herdeiros e legatários.”¹

Inventariante é a pessoa nomeada pelo juízo e que, geralmente, está na administração dos bens do falecido, obedecendo à graduação e preferência elencadas no artigo 990 do Código de Processo Civil.

Art. 990. O juiz nomeará inventariante:
I - o cônjuge ou companheiro sobrevivente, desde que estivesse convivendo com o outro ao tempo da morte deste;
II - o herdeiro que se achar na posse e administração do espólio, se não houver cônjuge ou companheiro sobrevivente ou estes não puderem ser nomeados;
[...].²

¹ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2001/in0842001.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

² BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 07 jun. 2015.

O inventariante, além de representar processualmente o espólio, é o responsável por todas as obrigações fiscais do espólio, por força do disposto artigo 11, §1º, do Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

Art. 11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º, e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º).

§ 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Decreto ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 46).
[...].³

2. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS E DIREITO – ITD

Relativamente ao imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* devido ao ente estadual, *in casu*, o Estado do Rio de Janeiro, regulado pela Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, que instituiu o imposto sobre transmissão *causa mortis* e por doação, de quaisquer bens e direito, ocorre o fato gerador do imposto na seguinte situação fática:

Art. 1.º O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e por Doação, de quaisquer Bens ou Direitos, tem como fato gerador:

I – a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física como definidos na lei civil;

II – a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais;

III – a transmissão de títulos, créditos, ações, cotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como os direitos a eles relativos.

[...].⁴

Quanto à base de cálculo do imposto, a mesma incide sobre o valor venal dos bens e direitos transferidos, ou seja, o valor de mercado; e a alíquota é de 4% (quatro por cento).

Veja-se abaixo, a previsão legal contida nos art. 10 e 17 da Lei 1.427/89, citada:

³ BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

⁴BRASIL. Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/541098e046aa07b7032565540066df22>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

Art. 10. A base de cálculo do imposto e o valor real dos bens ou direitos, ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados.
[...].

Art. 17. O imposto é calculado aplicando-se sobre o valor fixado para a base de cálculo as seguintes alíquotas:
I – na transmissão *causa mortis* ou doação de bens imóveis ou de direitos a ele relativos: 4% (quatro por cento);
[...].

Portanto, nas transferências de bens e direitos por herança, o Estado do Rio de Janeiro aplica a alíquota de 4% (quatro por cento), sobre o valor de mercado, para calcular o valor devido de ITD.

3. IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL

Com relação ao imposto devido ao governo federal, denomina-se imposto de renda sobre o ganho de capital.

Até dezembro de 1988 não incidia imposto de renda sobre o ganho de capital nas transferências de bens e direitos por herança. Eram isentas.

Com efeito, havia previsão legal nesse sentido, no artigo 22, III, da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, cujo teor, era o seguinte:

Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:
(...)
III - as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima;
[...].⁵

A referida lei adotou, por suposto, o princípio de que a aquisição de bens proveniente de herança se traduzia em verdadeira aquisição originária, de modo que não haveria incidência de nenhum tipo de imposto.

⁵ BRASIL. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 07 jun. 2015.

Considerando que na aquisição originária, a propriedade é adquirida sem vínculo com o dono anterior, de modo que o proprietário sempre vai adquirir a propriedade plena; poder-se-ia dizer o mesmo no caso da transmissão por herança.

Muitas das vezes, o legatário não tinha nenhuma ligação com o autor da herança; ou seja, com o inventariado; e mesmo assim, era agraciado com um legado.

Veja-se, abaixo, o conceito de aquisição originária da propriedade, segundo o professor Rafael de Menezes:

A aquisição da propriedade pode ser originária ou derivada; é originária quando a propriedade é adquirida sem vínculo com o dono anterior, de modo que o proprietário sempre vai adquirir propriedade plena, sem nenhuma restrição, sem nenhum ônus (ex: acessão, usucapião e ocupação); a aquisição é derivada quando decorre do relacionamento entre pessoas (ex: contrato registrado para imóveis, contrato com tradição para móveis, sucessão hereditária) e o novo dono vai adquirir nas mesmas condições do anterior (ex: se compra uma casa com hipoteca, vai responder perante o Banco; se herda um apartamento com servidão de vista, vai se beneficiar da vantagem).⁶

Nesse caso, não se pode falar de aquisição derivada da propriedade, cujo vínculo está na própria transmissão, mesmo porque, *in casu*, na aquisição por usucapião, a relação seria a anterior ocupação do bem, ou seja, sempre haverá um vínculo.

Assim sendo, no caso específico do legatário, entende-se que deveria ser aplicado o instituto da aquisição originária da propriedade, afastando a incidência do imposto de GC.

Hodiernamente, no entanto, tem incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital na transferência de bens e direitos por herança por valor superior àquele que constava na declaração de bens e direito do *de cujus*.

A previsão legal está prevista no artigo 119 do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, que se transcreve, abaixo:

⁶ MENEZES, Rafael de. IN: Aula 09 - Direitos Reais - *Aquisição da propriedade*. Disponível em: <<http://rafaeldemenezes.adv.br/assunto/Direitos-Reais/7/aula/9>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

Art. 119. 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23).

§ 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, observado o disposto nos arts. 138 a 142 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).

§ 2º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 3º).

§ 3º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 4º).

[...].⁷

No acórdão transcrito abaixo, discutiu-se a aplicação da redução prevista no artigo 18 da Lei n. 7.713/88, onde se previa dedução na apuração do ganho de capital considerando a data de aquisição do imóvel pelo inventariado, todavia, conforme legislação em vigor na época, já revogada aquela que dava isenção de ganho de capital ao herdeiro/legatário, não se poderia aplicar a lei revogado a fato posterior à sua revogação. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DATA DE AQUISIÇÃO. TRANSMISSÃO DA HERANÇA. APLICABILIDADE DA RESTRIÇÃO DO ART. 18, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 7.713/1988.

1. Discute-se a incidência (...) sobre o ganho de capital auferido pelo agravante quando da alienação de bem imóvel adquirido por herança. (...).
2. (...) o ganho de capital relacionado à herança, sujeita-se às normas vigentes no momento da transmissão dos bens, o que ocorre com a abertura da sucessão (...).
3. No caso concreto, o Tribunal a quo atestou que a transmissão do imóvel ocorreu em 2.4.1991. (...)
4. Cumpre destacar que não está em discussão eventual ganho de capital do espólio, hipótese em que a data de aquisição a ser tomada como referência seria a do ingresso do imóvel no patrimônio do *de cujus*. Como se trata de tributação que recai sobre o herdeiro, a pretensão de tomar como referência o custo e a data de aquisição pelo transmitente da herança não possui amparo legal.⁸

⁷ BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp. n. 1461125/2014, T2, Min. Rel. Herman Benjamin, J. 18.11.2004. Dje 26.11.2004. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=ganho+de+capital+e+%FAnic+e+imovel&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> . Acesso em: 07 jun. 2015.

O imposto denominado “ganho de capital” representa a base de cálculo para o imposto de renda incidente e resulta da diferença – positiva – entre o valor da aquisição do bem e o do custo de aquisição do imóvel constante na Declaração do Imposto de Renda do finado, que representa, salvo raras exceções, o valor histórico do imóvel.

No entanto, cabe destacar que, o custo de aquisição não é apenas o valor pago pelo bem e indicado na escritura de compra e venda, mas também aqueles despendidos com benfeitorias, pagamentos de impostos, emolumentos, corretagem, etc.

Confira-se, a propósito, o que dispõe o artigo 17 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001, *verbis*:

Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:

I - bens imóveis:

- a) os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;
- b) os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;
- c) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;
- d) os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de redes de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel;
- e) o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel;
- f) o valor da contribuição de melhoria;
- g) os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel;
- h) o valor do laudêmio pago, etc.;

II - outros bens ou direitos: os dispêndios realizados com a conservação e reparos, a comissão ou a corretagem quando não transferido o ônus ao adquirente, os juros e demais acréscimos pagos, etc.⁹

Com relação à tributação do imposto sobre o ganho de capital, ressalta-se que a mesma é definitiva, ou seja, inexistente possibilidade de compensação na declaração de ajuste anual.

⁹ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2001/in0842001.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

Tal previsão legal está inserida no artigo 117 do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), abaixo transcrita, resultando numa aberração do imposto que, atualmente, também tributa rendimentos, ganhos em operações isoladas.

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

§ 1 O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766, de 1989, art. 13, parágrafo único).

§ 2 Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, §2º).

§ 3 O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 4 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

§ 5 A tributação independe da localização dos bens ou direitos, observado o disposto no art. 997.¹⁰

Conclui-se, pois, que se trata de uma aberração já que o conceito de renda é, resumidamente, o acréscimo patrimonial (renda/proventos superior aos custos/despesas, resultando em ganho) obtido por uma pessoa em determinado período (anual, em decorrência de uma análise sistemática da CRFB/88), o que demonstra a impropriedade de considerar a dedução de despesas como um benefício fiscal.

Na transferência do direito de propriedade por sucessão, relativamente à aferição do fato gerador do ganho de capital, podem ocorrer três hipóteses:

a) se os bens ou direitos forem transferidos por valor superior ao declarado na declaração de imposto renda; a diferença positiva resultante entre o valor da transmissão e o

¹⁰ BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

valor constante na última declaração de bens e direitos do *de cuius* ou o de custo de aquisição, constitui a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota de 15% (quinze por cento);

Veja-se a previsão legal, abaixo:

Art. 119. 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23).

§ 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, observado o disposto nos arts. 138 a 142 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).

[...].

b) se os bens ou direitos forem transferidos por valor igual ao constante na última declaração de bens e direitos do *de cuius* ou o custo de aquisição, nesse caso não ocorre o fato gerador do ganho de capital no ato da transferência;

Confira-se, *verbis*:

Art. 10. A transferência dos bens e direitos aos herdeiros ou legatários pode ser efetuada pelo valor constante na última declaração de bens e direitos apresentada pelo de cuius ou pelo valor de mercado.

(...)

§ 2º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na última declaração do de cuius ou do custo de aquisição, referido no § 1º, a diferença constitui ganho de capital tributável, sujeito à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento.¹¹

c) se ocorrer, todavia, posterior venda pelo herdeiro ou legatário de bens e direitos por valor superior àquele recebido do espólio no inventário, incide o imposto de ganho de capital.

É o que dispões o artigo 10, § 6º e 7º, da supracitada INSRF n. 81/11, transcrito, abaixo:

Art. 10. [...].

(...)

¹¹ BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 81, de 11 de outubro de 2001. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/insrf81.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

§ 6º Na Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício correspondente ao ano-calendário da decisão judicial transitada em julgado, os herdeiros e os legatários deverão incluir os bens e direitos recebidos pelo valor informado na coluna "Valor de Transferência" da declaração de bens e direitos correspondente à Declaração Final de Espólio.

§ 7º Na apuração do ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, deve ser considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 6º.

Cumprido, ainda, destacar que, no art. 10, da INSRF n. 81/11, em destaque, existe a previsão legal do sujeito passivo da obrigação tributária, na posterior alienação de bens e direitos pelo herdeiro/legatário.

Sendo declarado valor de transferência e/ou custo de aquisição superior àquele constante na declaração de imposto de renda final do espólio (onde ocorre a transferência do monte inventariado para os beneficiários, atribuindo-se aos bens transferidos os respectivos valores da transmissão), caberá ao beneficiário (herdeiro/legatário), o pagamento do imposto de ganho de capital pela diferença apurada, com os consectários legais.

Confira-se, adiante:

Art. 10. [...].

(...)

§ 8º Caso o custo de aquisição utilizado pelo herdeiro no cálculo do ganho de capital, na alienação de bens e direitos recebidos em herança, legado ou meação antes da entrega da Declaração Final de Espólio, seja maior do que o valor atribuído ao respectivo bem nessa declaração, caberá ao herdeiro o recolhimento da diferença do imposto sobre o ganho de capital apurado com base no valor de transferência, com os devidos acréscimos legais.

Portanto, a isenção antes prevista em lei foi extinta, e passou a ser cobrado o imposto de ganho de capital a alíquota de 15% (quinze por cento).

4. SUJEITO PASSIVO DO ITD

O sujeito passivo tributário que está obrigado pelo pagamento do imposto sobre a transmissão de bens e direito (ITD) devido ao ente estadual é o beneficiário da herança ou legado.

O artigo 5º da Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, assim define o contribuinte do imposto:

Art. 5º. Contribuinte do imposto é o adquirente do bem ou direito sobre imóvel, títulos, créditos, ações, cotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, assim entendida a pessoa em favor da qual se opera a transmissão, seja por doação ou “*causa mortis*”.¹²

No entanto, se as transmissões dos bens e direitos forem efetuadas sem o pagamento do imposto pelo beneficiário, tanto a inventariante como o doador são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto nos termos da lei citada acima. Confira-se, *verbis*:

Art. 6º Nas transmissões *causa mortis* ou por doação que se efetuarem sem o pagamento do imposto devido, são solidariamente responsáveis por esse pagamento o inventariante ou o doador, conforme o caso.

Dentre as atribuições do inventariante prevista no Código de Processo Civil, consta a de pagar as dívidas do espólio. Confira-se, *verbis*:

Art. 992. Incumbe ainda ao inventariante, ouvidos os interessados e com autorização do juiz:
(...)
III – pagar dívidas do espólio;
[...].¹³

Já no Código Tributário Nacional, existe previsão expressa nos art. 134, IV e 192, que se transcreve, abaixo:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
(...).

¹² Brasil. Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/541098e046aa07b7032565540066df22>>. Acesso em: 07 jun.2015.

¹³ BRASIL. Lei n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 07 jun. 2015.

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
[..].

Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.¹⁴

Conclui-se que, o sujeito passivo responsável pelo pagamento do ITD ao Estado é o herdeiro e, no caso de omissão deste, o inventariante passa a ser responsável solidário pelo pagamento da obrigação tributária.

5. SUJEITO PASSIVO DO GANHO DE CAPITAL

Na primeira hipótese:

a) no caso de transferência de bens e direitos do espólio para o herdeiro/legatário avaliados pelo valor de mercado, quem é o sujeito passivo da obrigação tributária relativamente ao imposto sobre o ganho de capital?

Nesse caso, ocorrendo uma transferência de bens e direitos por valor de mercado para o herdeiro ou legatário, o sujeito passivo da obrigação tributária é o espólio, representado por seu inventariante.

Veja-se, a dicção do artigo. 119, § 5º, I, do RIR, *verbis*:

Art. 119. 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.

§ 5º O imposto a que se referem os §§ 1º e 4º deverá ser pago:

I – pelo inventariante, até a data prevista para a entrega da declaração final de espólio, nas transmissões *mortis causa*, observado o disposto no art. 13;¹⁵

¹⁴BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 07 jun. 2015.

¹⁵BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

Transcreve-se, o citado artigo 13, do RIR, *infra*:

Art. 13. Homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, deverá ser apresentada, pelo inventariante, dentro de trinta dias, contados da data em que transitar em julgado a sentença respectiva, declaração dos rendimentos correspondentes ao período de 1º de janeiro até a data da homologação ou adjudicação.

Na segunda hipótese:

b) em se tratando de transmissão de bens e direitos em razão de *causa mortis* pelo valor constante da declaração de bens e direito do imposto de renda do *de cujus* não há ocorrência do fato gerador do imposto, conforme artigo 119, *caput*, do Decreto n. 3.000/99, suso mencionado.

Na terceira hipótese:

c) ocorrendo a alienação pelo herdeiro/legatário do bem ou direito recebido do espólio por valor superior do transferido, é o beneficiário da herança o sujeito passivo da obrigação tributária. Arcará com o imposto sobre o ganho de capital sobre a diferença apurada entre o valor de venda e o valor para ele transferido pelo espólio.

Não é demais ressaltar que, existe previsão legal de isenção do imposto na apuração do ganho de capital, mesmo aqueles provenientes de herança. Confira-se, *verbis*:

Art. 23. Fica isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.¹⁶

6. INJUSTIÇA FISCAL

Conceito de justiça fiscal.

¹⁶ BRASIL. Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9532.htm#art23§2>. Acesso em: 02 jul. 2015.

[...].

Na Constituição Republicana de 1988, de acordo com os ensinamentos de Canotilho, José Afonso da Silva assevera que existem princípios relativos à existência, forma, estrutura e tipo de Estado; princípios relativos à forma de governo e à organização dos poderes; princípios relativos à organização da sociedade; princípios relativos ao regime político; princípios relativos à prestação positiva do Estado e princípios que se referem à comunidade internacional.

Mais precisamente quanto ao tema, tem-se, primordialmente, o Estado Democrático de Direito como um dos preceptivos que se relacionam à existência, forma, estrutura e tipo de Estado, cuja previsão se encontra no artigo 1º, caput, do texto constitucional.

[...].

Mais adiante, conclui que:

[...].

Isto porque um princípio não deve ser um mero instrumento desguarnecido de utilidade e, sim, pela força que possui em um Estado Democrático de Direito, deve ser empregado pelos aplicadores das leis e pela coletividade na obtenção dos direitos dos cidadãos, tudo em obediência à Constituição Federal.

Além disso, sendo os princípios constitucionais considerados limitações ao Poder de Tributar, tem-se que os mesmos devem ser utilizados com maior afincamento visando-se reduzir o abuso dos governantes e, por consequência, minorar as desigualdades sociais.

[...].¹⁷

Afigura-se injusto que entes diferentes da federação cobrem imposto sobre o mesmo fato gerador, qual seja a transmissão de bens e direitos por herança.

A injustiça fiscal é flagrante, posto que ao adotar alíquotas diferenciadas com incidência sobre base de cálculo distintas onerando ainda mais o contribuinte que paga impostos embutidos e em cascata, sem que, todavia, haja retorno em benefícios; mesmo aqueles tutelados pela Carta Magna relacionados à saúde, segurança e educação que são direitos fundamentais.

CONCLUSÃO

No artigo 153 da CRFB/88, dispõe que:

¹⁷ CAMPOS, Andre Medeiros. IN: Jus Navigandi. *Uma visão constitucional dos princípios correlatos à Justiça Fiscal*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/31693/uma-visao-constitucional-dos-principios-correlatos-a-justica-fiscal>>. Acesso em: 02 jul. 2015.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III renda e proventos de qualquer natureza;
[...].

Muito embora exista previsão legal contida na Constituição Federal que autorize a União a instituição de imposto sobre a renda e proventos, entende-se que a fixação de alíquota fixada em 15% (quinze por cento), tendo como base a diferença entre o valor histórico (aquele valor de aquisição constante no imposto de renda do inventariado) dos bens transferidos e o valor de posterior alienação, constitui uma onerosidade excessiva do contribuinte, visto que, muito embora ingresse no patrimônio do beneficiário como isento de imposto de renda, o valor de ingresso é o histórico; logo, ao ser alienado, a diferença é muito vultosa, resultando em pagamento de imposto sobre o ganho de capital muito elevado.

Tal fato colide com o princípio tributário inserto no artigo 145, III, § 1º da CRFB/88, uma vez que usa dois pesos e duas medidas mediante o mesmo fato gerador, notadamente quando ocorre a transferência dos bens e direitos do Espólio para o beneficiário por valor de mercado.

Confira-se, *verbis*:

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.

Por tais motivos, conclui-se que há injustiça fiscal a partir do momento que o contribuinte é onerado duas vezes pelo mesmo fato gerador: na transmissão de bens e direito de herança, o Estado cobra o ITD, na base de 4%, sobre o valor de mercado; e, na

transferência, também, por herança, de bens e direitos aos beneficiários do espólio por valor de mercado, paga-se, à União, 15% sobre a diferença entre o valor de compra dos bens pelo falecido e o valor efetivamente transferido.

Analisando os aspectos fiscais acima, a medida que mais estaria consoante com a ideia de justiça, seria considerar na transferência dos bens do espólio para os herdeiros e legatários, como outrora considerou a lei Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, uma aquisição originária, resultando na não incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2001/in0842001.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

_____. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 07 jun. 2015.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

_____. Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/541098e046aa07b7032565540066df22>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

_____. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 07 jun. 2015.

MENEZES, Rafael de. *Aquisição da propriedade*. Disponível em: <<http://rafaeldemenezes.adv.br/assunto/Direitos-Reais/7/aula/9>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp. n. 1461125/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, 26 de novembro de 2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=ganho+de>

+capital+e+%FAnico+e+imovel&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 07 jun. 2015.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 07 jun. 2015.

_____. Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9532.htm#art23%24>. Acesso em: 02 jul. 2015.

CAMPOS, Andre Medeiros. IN: Jus Navigandi. *Uma visão constitucional dos princípios correlatos à Justiça Fisca*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/31693/uma-visao-constitucional-dos-principios-correlatos-a-justica-fiscal>>. Acesso em: 02 jul. 2015.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil* de 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 02 jul. 2015