

**Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro**  
**Centro de Ciências Jurídicas e Políticas**  
**Escola de Ciências Jurídicas**



**A NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NA ALIENAÇÃO DOS  
BENS HAVIDOS POR HERANÇA**

**Por Felipe Romão de Paiva**

**Rio de Janeiro**

**2015**

**FELIPE ROMÃO DE PAIVA**

**A NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NA ALIENAÇÃO DE  
BENS HAVIDOS POR HERANÇA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Escola de Ciências Jurídicas da Universidade  
Federal do Estado do Rio de Janeiro  
(UNIRIO) como requisito parcial à obtenção  
do grau de Bacharel em Direito.

**Orientadora: Frana Elizabeth Mendes**

**Rio de Janeiro  
2015**

Aos meus pais, por terem possibilitado este ciclo que se encerra com este trabalho.

A todos os meus amigos e amigas que caminham juntos a mim, de perto ou longe, inspirando minhas maiores alegrias.

À Unirio.

Ao Danny, quem me inspirou para o tema aqui estudado.

## RESUMO

A tributação hoje não é (e não deve) ser entendida somente como uma maneira de fazer com que os indivíduos contribuam para o funcionamento dos gastos públicos e de dividir o ônus disso da forma mais justa possível.

A forma como o Fisco evoluiu, considerando o próprio emparelhamento implementado, permite compreender a estratificação socioeconômica de uma sociedade, o que é útil na identificação das categorias e na tentativa de ter uma transparência democrática, tanto no sentido de efetivar uma tributação justa e proporcional, quanto à destinação dos recursos arrecadados pelo Estado.

Neste contexto, surge o questionamento acerca da real configuração de uma Justiça Fiscal, se o sistema tributário é efetivamente justo e eficiente ao propósito de permitir o funcionamento do Estado, em especial o desempenho de um papel fundado no Estado social cujo objetivo é o de tentar diminuir a desigualdade social.

Ocorre que o sistema tributário brasileiro, da forma como está previsto, tem um impacto negativo sobre a classe média, o fragmento social mais onerado com a tributação direta, como é o caso do Imposto de Renda, e indireta, como é o caso do consumo.

Neste panorama, é importante entender como o sistema tributário foi instituído, mas cujo desenvolvimento neste trabalho está restrito ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, em mais específico ainda sobre o ganho de capital relacionado à herança, objeto de estudo escolhido em razão de se tratar de uma das formas de manutenção da concentração de riqueza que se perpetua com o tempo.

Sobre esta tributação, parte majoritária dos juristas entende pela completa constitucionalidade da incidência do imposto, tanto pelo aspecto formal, quanto pelo teor material. Este estudo, por sua vez, tem o propósito de indagar se a referida tributação ocorre de fato em estrita observância à Constituição.

Entendendo-se o sistema tributário e as regras que lhe são inerentes, entende-se necessária a existência da tributação sobre o ganho de capital, mas ao mesmo tempo não resta imune ao questionamento do meio como esta ocorre.

**PALAVRAS-CHAVES:** Tributação. Justiça. Renda. Herança. Ganho de capital.

## ABSTRACT

Taxation nowadays is not (and should not be) interpreted as a way of making taxpayers contribute to the maintenance of government spending and of divvying up it's onus in the fairest fashion possible.

The means by which the National Treasure evolved, considering the very rigging implemented in such development, provides comprehension about the society's socioeconomic stratification, which is useful in identifying the categories and in the attempt to the democratic transparency, both in the means of enabling the fair, proportional taxing and in the destination of the funds raised by the State.

In this context the question arises about the actual configuration of the Tax Justice, if the tax system is actually fair and efficient to the purpose of enabling the functioning of the State, specially on playing the roll, funded in the welfare State, which is aimed at diminishing social disparity.

As it happens, Brazilian tax system, the way it is provided, has negative impact over middle class - the social fragment most burdened by direct taxation - such as Income Tax - and indirect taxation - through the consumption.

In this scenario it is important to understand how tax system was instituted. But its development in this article is restricted to the impact of Income Tax over private individuals and more specifically, it is about the capital gain related to inheritance - subject chosen for it's roll as a form of wealth concentration maintenance that is perpetuated in time.

About this taxation, the majority of jurists stand for the complete constitutionality of Income Tax incidence in both its formal aspect and material. In it's turn, this study has the goal of determining whether said taxation indeed occurs in strict compliance to the Constitution.

With the understanding of the tax system and the rules therein inherited, clear becomes the necessity of taxation over capital gain but, at the same time, its existence lies not immune to the questioning on how it must occur.

**KEYWORDS:** Taxation. Justice. Income. Inheritance. Capital gain.

## Sumário

1. Introdução .....	6
2. O Imposto de Renda – breve estudo sobre o tributo: legislação e doutrina.....	8
3. A Herança .....	20
3.1. A herança vista sob a perspectiva do direito civil-constitucional .....	21
3.2. A não-incidência do Imposto de Renda sobre a Herança.....	24
3.3. A incidência do Imposto de Renda nas operações de alienação dos bens havidos por herança.....	32
4. O artigo 110 do CTN: implicações acerca da utilização dos conceitos de direito privado pelo direito tributário .....	38
5. A prestação da atividade jurisdicional.....	43
5.1 Análise de decisões favoráveis .....	45
5.2 Análise de decisões desfavoráveis.....	46
6. Conclusão .....	50
6. Bibliografia.....	53

## 1. Introdução

O Imposto de Renda é um dos tributos existentes de maior relevância dentro do contexto político-social-tributário, na medida em que consubstancia uma ferramenta viável à tentativa de equalizar a desigualdade social decorrente da distribuição desigual da renda.

O presente trabalho não pretende esgotar o tema, em razão de sua alta complexidade, nem tampouco criar uma certeza universal em sua conclusão, porém vale a tentativa de trazer à reflexão algumas abordagens fundamentais, a partir de pontos de vista distintos.

Desta forma, a primeira etapa que se compreende de grande relevância para este estudo é a análise do sistema tributário brasileiro, entendendo-o a partir do propósito de instituir um Estado fundamentado na Justiça Fiscal, sobre o qual recaem críticas contundentes acerca da real efetividade desta pretensão, que evidentemente extrapola os interesses meramente arrecadatórios.

Parte-se, então, para a análise da Constituição e dos princípios constitucionais aplicáveis ao Imposto de Renda. Naturalmente, a abordagem deste estudo também engloba as disposições do Código Tributário Nacional, que vige em complemento às regras-matrizes da Constituição.

A partir desta reflexão, põe-se sob estudo a legislação infralegal, em especial os decretos e atos normativos editados pela Receita Federal do Brasil, os quais têm uma limitação material específica em razão da sua natureza jurídica. Neste sentido, será demonstrado o vício formal da tributação à época anterior ao atual Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999, referente à Portaria nº 80/79 do Ministério da Fazenda, editada sob o propósito de complementar as disposições do Decreto-Lei nº 1.641/1978, cujas disposições extrapolaram as limitações legais.

Igualmente, este estudo também analisa a legislação ordinária, que se espria em inúmeras leis, em específico aquelas que instituem o Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital decorrente da transmissão dos bens pela sucessão, bem como o ganho de capital resultante da alienação destes bens feita *a posteriori*, dois momentos distintos entre si, merecedores de explanação igualmente distinta em razão de serem o objeto central deste trabalho.

Em um segundo cenário, em que houve a revogação da referida portaria, este trabalho vai se verter à discussão acerca da constitucionalidade da tributação instituída pela gama de leis ordinárias que envolvem a tributação específica mencionada anteriormente,

sendo igualmente necessária a consideração quanto à utilização pelo Direito Tributário de termos e conceitos emprestados por outros ramos do direito para fins fiscais.

Naturalmente, em razão da íntima relação com o Direito Civil, o presente estudo também envolve a análise da herança em si, vista a partir tanto do chamado Direito Civil Constitucionalizado, quanto pela perspectiva socioeconômica, e também política, de modo que, convergindo ao Direito Tributário, permitam ao leitor uma dimensão maior e palatável sobre a tributação do Imposto de Renda envolvendo a herança e as vertentes aqui expostas: o ganho de capital sobre a transmissão pela sucessão e sobre a alienação destes bens.

Por fim, necessário ter uma dimensão de como os tribunais têm interpretado a questão cerne deste estudo, o que obviamente demanda a análise de decisões judiciais que apreciaram o mérito desta tese em ambos os sentidos, pelo provimento e pela improcedência.



## 2. O Imposto de Renda – breve estudo sobre o tributo: legislação e doutrina

A Constituição Brasileira de 1988 é o ordenamento jurídico de maior relevância dentro do direito brasileiro, ônus decorrente, por exemplo, de várias funções desempenhadas por este Texto, como a identificação das fontes do direito, e seus respectivos critérios de validade e eficácia, bem como a determinação de competência das entidades que emanam normas deste direito.

Justamente em razão desta importância, a Constituição pode ser estudada sob várias perspectivas, variáveis de acordo com a tipologia de estudo a ser adotada. Assim, é possível entendê-la a partir do critério de classificação, por exemplo, que, por sua vez, dispõe de várias perspectivas, como aquela que considera, quanto ao conteúdo, o nosso Texto Magno como um texto formal, eis que “consubstanciado de forma escrita, por meio de um documento solene estabelecido pelo poder constituinte originário”<sup>1</sup>.

Igualmente, cuida-se de um ordenamento escrito, tendo em vista se tratar de um “conjunto de regras codificado e sistematizado em um único documento”<sup>2</sup>. Neste sentido, Canotilho<sup>3</sup> prefere denominar a Constituição escrita, assim tida sob o aspecto formal, como uma constituição instrumental, haja vista o seu resultado racionalizador, estabilizante, de segurança jurídica de calculabilidade e publicidade.

Por ser resultado de uma Assembleia Constituinte, nossa Constituição foi elaborada de uma maneira dogmática, eis que concebida “a partir de princípios e ideias fundamentais da teoria política e do direito dominante”<sup>4</sup>, e, conseqüentemente, promulgada, considerando a natureza popular da assembleia da qual se derivou, constituída sob o norte de representar os interesses da sociedade.

Por fim, nossa Constituição é rígida e analítica: rígida no que se refere à estabilidade, consagrada em decorrência de um “processo legislativo mais solene e dificultoso do que o existente para a edição das demais espécies normativas”<sup>5</sup>; analítica, posto disseminar regras acerca de todos os assuntos referentes à formação, destinação e funcionamento do Estado. Assim, as normas constitucionais que dão forma ao texto editado em 1988 podem ser

---

<sup>1</sup> MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 23 Edição. Editora Atlas: São Paulo, 2008. P. 8-11

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes apud MORAES, Alexandre, idem.

<sup>4</sup> MORAES, Alexandre. op. cit., loc. cit.

<sup>5</sup> Idem

definidas como “significações extraídas de enunciados jurídicos, caracterizadas pela superioridade hierárquica, natureza da linguagem, conteúdo específico e caráter político”<sup>6</sup>.

Este introdutório nos permite entender a existência da Constituição em prol da segurança jurídica, o que justifica a criação e a manutenção de um Estado competente para tomar decisões públicas, as quais, por interferirem na vida dos cidadãos, têm que se recostar em normas jurídicas vigentes e válidas.

Naquilo que concerne à matéria tributária, nossa Constituição se propõe a regular minuciosamente, e de maneira extensa, o sistema tributário, o que é melhor explicado por Frana Elizabeth Mendes:

O sistema constitucional tributário informa o quadro geral informador das atividades tributárias, ao mesmo tempo que a colocação essencial das posições, demarcações e limites dentro dos quais e segundo os quais se desenvolve o exercício da tributação, explicitando os direitos e deveres tanto do poder tributante como os do contribuinte, sendo de basilar importância a delimitação do consentimento outorgado pelo segundo ao primeiro.<sup>7</sup>

Ou seja, para serem exigidos legalmente, “os tributos precisam respeitar lardo catálogo de direitos fundamentais dos contribuintes, que, por assim dizer, faz o contraponto ao inegável dever que a ordem jurídica lhes impõe de suportá-los”<sup>8</sup>.

Neste sentido é relevante frisar que a nossa Constituição de 1988 foi determinante no acréscimo da carga tributária no Brasil: no ano de sua promulgação, a carga tributária representava 22,4% do PIB, sendo que até o ano de 2012 se encontrava no patamar de 35,9%<sup>9</sup>, o qual com certeza é maior na atualidade haja vista o histórico de majorações permanentes.

O cenário brasileiro traduz a tributação como uma forma de exigir dos cidadãos que contribuam para o financiamento do gasto público, e como uma forma de distribuir o fardo tributário de modo mais justo. Esta estrutura permite entender melhor a sociedade através da classificação da renda, o que, conseqüentemente, promove crescimento e transparência democrática, afinal “a tributação não é uma questão técnica, e sim

---

<sup>6</sup> MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. 2 Edição. Editora Impetus: Rio de Janeiro, 2008. P. 71

<sup>7</sup> ELIZABETH, Frana. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1. 2 Edição especial. Editora QuartierLatin: São Paulo, 2010. P. 28

<sup>8</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*. Malheiros Editores: São Paulo, 2005. P. 26

<sup>9</sup> ARAÚJO, Érika. *Carga tributária brasileira – evolução histórica: uma tendência crescente* disponível em [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta\\_Expressa/Setor/Financas\\_Publicas/200107\\_3.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Financas_Publicas/200107_3.html). Data de acesso: 26 de Outubro de 2015. P. 2

predominantemente uma questão política e filosófica, pois, sem tributos, a sociedade não tem um destino comum, e as ações coletivas são impossíveis”<sup>10</sup>.

Sublinha-se que, ao conceber este entendimento, não se pretende deixar de reconhecer a necessária e imperiosa urgência em rever o funcionamento deste sistema tributário, que prevê a tributação sobre o consumo de maneira mais intensa e desproporcional à tributação sobre a renda, traduzindo-se em injustiça com aqueles que têm quase nada de renda e muitas despesas.

Prosseguindo com o tema em estudo, temos então que o sistema tributário é regido primordialmente pela Constituição, cujos dispositivos reproduzem não apenas regras, como também princípios, os quais, juntos, assumem uma identidade de normas, por ditarem o *dever ser*. Os princípios, como as regras, são fundamentos para os casos concretos, mas com aplicações distintas e se confundem, em certo ponto, com os direitos fundamentais, em razão destes últimos possuírem caráter de princípios<sup>11</sup>.

Neste tom, os direitos fundamentais dos contribuintes advêm dos diversos princípios constitucionais tributários, que em conjunto dão estrutura a um arcabouço constitucional voltado à segurança jurídica das relações jurídico-sociais, dentre os quais temos o princípio da legalidade, essencial e basilar ao direito tributário, instituído expressamente pelo constituinte no artigo 150, inciso I da Constituição, o qual outorga exclusivamente ao legislador competência para criar, modificar e extinguir direitos, desde que também observados os demais princípios constitucionais limitadores do exercício de tributação desempenhado pelos Entes políticos.

Do princípio da legalidade podemos extrair dois conceitos úteis à compreensão do seu significado, um de caráter mais formal, outro com uma abordagem mais ideológica. Frana Elizabeth Mendes traduziu bem o primeiro conceito:

Para o direito tributário o imperativo da legalidade ganha feição mais severa pela expressa dicção do artigo 150, I -, da Constituição Federal. Significa que qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos mediante a expedição de lei em sentido estrito e emanada do poder competente, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os

---

<sup>10</sup> Neste sentido, MEIRA, Liziane Angelloti; SANTOS, Paula Gonçalves Ferreira; TABAK, Benjamin Miranda. *Resenha de O Capital no Século XXI, de Thomas Piketty* disponível em <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/98>. Data de acesso: 26 de Outubro de 2015. P. 438

<sup>11</sup> Neste sentido, JÚDICE, Monica Pimenta. *Robert Alexy e sua teoria sobre os princípios e regras* disponível em [http://www.conjur.com.br/2007-mar-02/robert\\_alexey\\_teorias\\_principios\\_regras](http://www.conjur.com.br/2007-mar-02/robert_alexey_teorias_principios_regras). Data de acesso: 26 de Outubro de 2015.

dados prescritores da relação obrigacional (tipologia ou tipicidade tributária).<sup>12</sup>

Por sua vez, a segunda significação, aquela de natureza mais ideológica, mas não excludente da primeira, ressalte-se, afirma se tratar de um princípio “que expressa a ideia de consentimento do contribuinte para que possa ser tributado, a ideia de autorização da tributação”<sup>13</sup>.

Restringindo este introdutório ao tema pertinente ao trabalho, adotaremos, portanto, a acepção inerente ao sentido formal deste princípio, traduzido, na prática, pela lei em sentido estrito, cujas espécies existentes são as leis ordinárias, as leis complementares e as leis delegadas.

Afunilando mais ainda esta abordagem ao presente estudo, podemos afirmar, por fim, que, para se criar tributo, assim como para atender à função de legislar, deve-se usar a lei ordinária, e, em caráter excepcional, a lei complementar. Esta afirmação é fruto da interpretação da Constituição propagada pelo Supremo Tribunal Federal, de acordo com a qual a lei ordinária é cabível para regular a matéria tributária sempre quando o Texto fizer referência à lei sem especificar o tipo, ou seja, não se presume a necessidade de lei complementar. Esta perspectiva não impõe, contudo, uma hierarquia entre estes dois tipos legais. “Entre elas, a nossa Carta faz apenas duas distinções: o quórum diferenciado e a reserva de algumas matérias”<sup>14</sup>. Assim, podemos afirmar que, se a lei complementar trata de matéria cuja regulação foi reservada pela Constituição à própria lei complementar, a alteração pretendida desta Lei somente poderá ser viabilizada por lei complementar. No mesmo sentido, se a matéria não se encontra prevista na estrita relação de assuntos reservados à lei complementar, não há qualquer obstáculo à alteração feita pela via da lei ordinária, podendo até revogar o antigo dispositivo.

De todo modo, em ambos os casos, a lei, ao criar o tributo deve também dispor sobre alguns elementos relevantes à criação plena do tributo: o aspecto material, definindo o objeto e o momento em que legitimará a incidência do tributo; o aspecto quantitativo, como a definição da base de cálculo e da alíquota aplicável, assim como das penalidades decorrentes do descumprimento desta obrigação tributária; o aspecto pessoal, responsável por definir o sujeito passivo da obrigação; o aspecto espacial, intimamente interligado à competência

---

<sup>12</sup> MENDES, Frana Elizabeth. op. cit. P. 41

<sup>13</sup> BARRETTO, Pedro Menezes Trindade. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1. 3 Edição. Editora QuartierLatin: São Paulo, 2010. P. 69-70

<sup>14</sup> JUNIOR, Alceu Mauricio Junior. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2 Edição Especial. Editora QuartierLatin: São Paulo, 2010. P. 220

tributária, por definir o local em que deve ser pago o tributo; e, por fim, o aspecto temporal, que impõe a periodicidade e o momento em que deve ser pago o tributo. Este cenário é sintetizado por Pedro Menezes Trindade Barreto, que assim conclui:

Para que no plano concreto possa ocorrer realmente a tributação, é necessário que a lei instituidora determine todas as condições, todos os aspectos para isso. É preciso antes ser descrito (lei) o que depois ocorrerá (na prática). É preciso ter uma descrição antecedente (lei) para que se tenha a possibilidade de aplicação no consequente (relação material)<sup>15</sup>

Esta disposição pelo legislador deve ocorrer em estrita observância ao texto constitucional, que, como visto, “indicou os nortes e limites da tributação, retirando do legislador a possibilidade de livremente definir o alcance das normas jurídicas tributárias”<sup>16</sup>.

Isto posto, passaremos a analisar o Imposto sobre a Renda, tributo considerado como um dos mecanismos tributários mais adequados ao propósito de redistribuição da renda por neutralizar os efeitos decorrentes da desigualdade de renda, e, ao mesmo tempo, preservar a liberdade de cada um fazer escolhas. Neste sentido, Ronald Dworkin:

O Imposto de Renda é um dispositivo plausível a essa finalidade, porque deixa intacta a possibilidade de escolher uma vida na qual se fazem sacrifícios constantes e se impõe uma disciplina contínua em nome do êxito financeiro e dos recursos adicionais que traz, embora, é claro, não endosse nem condene tal escolha. Mas também reconhece a sorte genética. A conciliação que esse imposto cria é um compromisso, mas um compromisso entre duas exigências da igualdade, diante da incerteza prática e conceitual sobre como atender a essas exigências, e não um compromisso da igualdade em benefício de algum valor independente, como a eficiência<sup>17</sup>

Deste modo, dúvidas não subsistem de que “a tributação sobre a renda, sobre a herança e sobre o patrimônio são medidas que mais atendem à ideia de justiça fiscal, por melhor viabilizar a redistribuição de renda, do que a tributação sobre o consumo”<sup>18</sup>.

Seguindo adiante com a análise do Imposto de Renda, temos, em um primeiro plano, a sua matriz constitucional, em específico no artigo 153, inciso III da Constituição, que outorga à União o direito de instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Deste dispositivo, podemos extrair a exclusividade da delegação da referida competência, ou seja, a União tem competência privativa para instituir o Imposto de Renda, o que também implica dizer que os demais entes políticos estão proibidos de fazê-lo.

<sup>15</sup> BARRETTO, Pedro Menezes Trindade. op.cit. P. 110

<sup>16</sup> CARRAZA, Roque Antonio. op. cit. P. 27

<sup>17</sup>DWORKIN, Ronald apud LODI, Ricardo. *Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil* disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Data de acesso: 22 de Outubro de 2015. P.

<sup>18</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas apud LODI, Ricardo, op. cit. P. 7

Além disso, esta competência deve ser compreendida dentro de um contexto maior, limitado pelo artigo 146 da Constituição, o qual impõe a reserva à lei complementar para o estabelecimento de normas gerais tributárias, além da disposição sobre conflitos de competências entre os entes federados e regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal disposição, por legitimar o cabimento de uma lei complementar tratar de normas gerais sobre direito tributário, em específico na definição de tributos e respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes, tem recebido críticas por conceder poder em excesso ao Poder Legislativo em detrimento dos demais entes federativos. Neste sentido, cumpre ainda dizer que vige na doutrina correntes distintas que tratam do papel da lei complementar, cuja explicação é melhor exposta por Alceu Mauricio Junior:

Conforme Ávila, há duas correntes na doutrina sobre o papel da lei complementar em matéria tributária. Pela corrente dicotômica, a regra constitucional deveria ser interpretada seguindo o princípio federativo, servindo a lei complementar somente para esmiuçar os conflitos de competência e as limitações ao poder de tributar. A lei complementar sobre normas gerais seria supérflua, pois repetiria o exaustivo regramento constitucional, ou seria inconstitucional.

Pela corrente tricotômica, nas funções da lei complementar inclui-se o estabelecimento de normas gerais, sendo compatível com o princípio federativo, haja vista a composição do Congresso Nacional, representativa das diversas unidades da federação. Além disso, a lei complementar sobre normas gerais promove a harmonização da legislação tributária, somando-se o fato de que a necessidade e a validade do Código Tributário Nacional já foram reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>19</sup>

A corrente tricotômica é aquela tida como a corrente que melhor explica a relação entre o princípio federativo e a regra disposta pelo artigo 146 da Constituição, entendendo, portanto, como reserva à lei complementar, a fixação apenas de normas gerais, que, na prática, são dispostas pelo Código Tributário Nacional, concebido originariamente como lei ordinária, mas recepcionado pela Constituição com *status* de lei complementar, justamente com o propósito de se adequar ao mandamento constitucional em análise, conferindo plena validade às regras tributárias por este dispostas.

Neste sentido, temos a definição de imposto pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, um tributo de natureza não vinculada, característica que desobriga o Estado em contraprestar qualquer serviço a fim

---

<sup>19</sup> JUNIOR, Alceu Mauricio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1. 2 edição. QuartierLatin: São Paulo, 2010. P. 226-227

de justificar a exação. A vigência de um tributo não-vinculado se relaciona ao conceito atual de Estado moderno, que, por sua vez, decorre da ideia de justiça social, cujo conceito é muito bem explicado por Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior:

O Estado funciona como um órgão de redistribuição de riqueza para elevar o nível cultural, político, econômico e social das classes menos favorecidas, mesmo que para isso sacrifique um pouco mais as classes abastadas. Assim, o imposto é empregado também como um meio de que dispõe o Estado para corrigir as desigualdades existentes entre as classes sociais, por serem perfeitamente conciliáveis o princípio da igualdade tributária e o poder de discriminação fiscal do Estado.<sup>20</sup>

Tal princípio e a prerrogativa do Estado mencionada se aplicam ao Imposto de Renda, cujo fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que também dispõe o conceito de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e o conceito de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não abrangidos pelo conceito anterior. Assim, nos dizeres de Luigi VittorioBerlini:

A renda tributável não pode ser constituída senão por uma nova riqueza, produzida do capital, do trabalho ou de um e outro conjuntamente, e que seja destacada de uma causa produtiva, conquistando uma autonomia própria e independente para produzir concretamente outra riqueza<sup>21</sup>.

Ou seja, haverá a incidência deste tributo sempre que o patrimônio do contribuinte tiver algum acréscimo sem que haja contraprestação no passivo, o que é verificável mediante a comparação entre dois momentos temporais, e desde que esta renda obtida esteja disponível para ele, sem qualquer óbice. Eis o resultado de acréscimo patrimonial do qual se infere o núcleo “renda e proventos de qualquer natureza”.

Ademais, extrai-se a limitação a este poder de tributar do próprio artigo 153 da Constituição, ao dispor, em seu parágrafo segundo, inciso I, que, o imposto “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei”. Em verdade, o que se infere é a preocupação do constituinte em impor ao legislador a necessária observância destes princípios, os quais consubstanciam a limitação do poder de tributar dos Entes políticos competentes.

---

<sup>20</sup> JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1. 2 edição. QuartierLatin: São Paulo, 2010. P. 447

<sup>21</sup> BERLINI, Luigi Vittorio apud CARRAZA, Roque Antonio. op. cit. P. 35

Dentre estes princípios temos o princípio da universalidade, assim entendido como um conjunto de entradas e saídas de valores no patrimônio do contribuinte, cujo resultado, se positivo, legitima a incidência do imposto. “A universalidade é critério que diz respeito à extensão da base de cálculo, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte”<sup>22</sup>. Em complemento, temos as lições de Hugo de Brito Machado:

Como o patrimônio é uno, não se pode conceber a configuração de acréscimos sem a consideração dessa unidade. Em outras palavras, operações realizadas em um mesmo período devem ser consideradas em conjunto. Se de umas resultou acréscimo, mas de outras resultou decréscimo, o resultado, positivo ou negativo, há de ser resultante, necessariamente, da soma algébrica.<sup>23</sup>

A generalidade, por sua vez, “tem um caráter subjetivo e significa que todas as pessoas que manifestarem capacidade contributiva devem ser tributadas. A generalidade é a aplicação tributária da isonomia e significa estender igualmente a todos o dever fundamental de pagar tributos”<sup>24</sup>. Em complemento, temos a opinião de Renato RomeuRenk:

Assim, todos os contribuintes devem ser tratados de uma só forma, o que, aliás, já decorre do próprio princípio da igualdade. Com este fundamento afirma-se que a renda deve ser reconhecida com a observância do critério da generalidade, em que não se admitem classes de contribuintes. Todos, indistintamente, são contribuintes, potenciais, ou de fato, do imposto. Por isso igualmente não se pode admitir classe de patrimônio, nem espécies de renda: todos os ganhos – todo acréscimo novo decorrente do ato de produção de renda – deve ser objeto de tributação respeitando o critério da progressividade.<sup>25</sup>

O princípio da progressividade tem disciplina disposta pelo próprio constituinte, pelo artigo 145, parágrafo primeiro, segundo o qual sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Esta capacidade nada mais é do que “a verificação da legitimidade da imposição tributária, pois só deve sofrê-la quem possui disponibilidade para tanto”<sup>26</sup>, ou seja, sem que haja sacrifício da dignidade humana com a sujeição tributária.

---

<sup>22</sup>PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2007. P. 51

<sup>23</sup>MACHADO, Hugo de Brito. *A supremacia constitucional e o imposto de renda*. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/2714/a-supremacia-constitucional-e-o-imposto-de-renda>. Data de acesso: 15/10/2015.

<sup>24</sup>WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006. P. 173

<sup>25</sup>RENK, Renato Romeu apud PAULSEN, Leandro. op. cit. P. 50

<sup>26</sup>WEISS, Fernando Lemme. op. cit. P. 174



O princípio da capacidade contributiva tem relação íntima com os conceitos de mínimo vital e também com o princípio do não-confisco, os quais se repousam no princípio da dignidade da pessoa humana, que, neste caso, veda o Estado de tributar o mínimo existencial, cujo parâmetro se extrai da própria Constituição ao estabelecer, em seu artigo 7º, inciso IV, o direito dos trabalhadores ao salário mínimo, assim entendido como aquele capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, nos termos do texto constitucional.

A conjugação destes princípios efetiva (ou deveria efetivar), por fim, o princípio da isonomia pela consequente negação da própria igualdade formal, afinal a progressividade exige a variação da alíquota – assim entendida como o critério legal usualmente expresso em porcentagem que, somado à base de cálculo, resulta na quantia devida ao Fisco pelo contribuinte - de acordo com o aspecto quantitativo da renda auferida, respeitada a faixa de isenção. Ou seja, há uma imposição crescente de alíquotas dependendo da renda auferida mensalmente pelos contribuintes, motivo pelo qual também se denomina progressividade graduada.

Ocorre que, na prática, o princípio da progressividade tem um efeito bastante tímido, revelando-se injusto, uma vez que tem como ponto de partida rendas muito pequenas e tem como limite rendas longe de serem as maiores: em dizeres práticos, o limite da progressividade (27,5%) até o Exercício de 2015 do Imposto de Renda é a inacreditável renda mensal de R\$ 4.463,81 (quatro mil, quatrocentos e sessenta e três reais, e oitenta e um centavos), acima da qual a tributação incide apenas de maneira proporcional.

A injustiça torna-se ainda mais visível quando este panorama é ocorre dentro de um cenário no qual temos de maneira agressiva a tributação indireta sobre o consumo (44% da arrecadação nacional, mais que o dobro dos países desenvolvidos), tendo efeitos negativos sobre a distribuição de renda, cuja tributação corresponde a 21%, quando, a título de comparação, a tributação sobre a propriedade corresponde a 9%, e sobre as contribuições sociais a 26%<sup>27</sup>.

Esta conjuntura infelizmente resulta na relutância dos cidadãos trabalhadores, sobre os quais recai a tributação desproporcionalmente maior, em entender a necessidade de aperfeiçoar a ideia de cidadania fiscal, pois enxergam a tributação como mera pretensão

---

<sup>27</sup>Neste sentido, ROSENBLATT, Paulo. *Até FMI recomenda imposto sobre grandes fortunas para redução de desigualdades* disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-out-17/paulo-rosenblatt-fmi-recomenda-imposto-grandes-fortunas>. Data de acesso: 26/10/2015

arrecadatória pelo governo, endossando, por fim, o equivocado e mal formulado discurso de que a carga tributária brasileira é muito alta, quando, na verdade, o discurso deveria ser pela reforma do sistema de modo que a progressividade atinja de fato os mais ricos.

O princípio da progressividade, por fim, não se confunde ao critério da seletividade, pois, nos dizeres de Hugo de Brito Machado:

O princípio da progressividade, por fim, não se confunde ao critério da seletividade, pois é progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior. É seletivo o imposto cujas alíquotas são diferentes, para objetos diferentes, como acontece com o IPI, que tem alíquotas elevadas para certos produtos, e muito baixa, mesmo zero, para outros produtos. Na seletividade, não importa o sujeito. Importa exclusivamente o objeto da tributação.<sup>28</sup>

A periodicidade deste imposto é decorrente do próprio conceito de renda, o qual, por prever a incidência do imposto em cada acréscimo patrimonial, requer a atenção quanto ao período de tempo, de modo que, de acordo com o lapso analisado, seja possível concluir se houve, de fato, o referido acréscimo. Em verdade, diz-se que o Imposto de Renda se renova sucessivamente, a cada nova disponibilidade de renda. Assim entende Geraldo Ataliba:

A legislação deve dispor as coisas de tal forma a assegurar a fidelidade desta demonstração financeira, das entradas e das saídas, e a rigorosa precisão dos procedimentos para apuração do saldo; para que, sendo positivo, fique configurada com toda a clareza o direito do Estado realizar a sua pretensão tributária sobre aquela expressão patrimonial. Mas, se deste confronto resultar um saldo negativo, não há renda e o Estado não tem pretensão tributária, e contribuinte portanto não poderá ser devedor<sup>29</sup>

A inobservância de tal requisito pode resultar na violação aos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco outrora estudados. Assim, para facilitar a apuração do referido acréscimo, adotou-se, por associação ao próprio exercício financeiro público, regido pelo princípio da anualidade, e que se equivale ao ano civil, a periodicidade anual para a apuração do Imposto de Renda, em cumprimento ao princípio da anterioridade, previsto pelo artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c* da Constituição, os quais, por sua vez, limitam os efeitos da criação de novo tributo, ou então da majoração de um pré-existente ao exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, garantindo, ainda, um mínimo de noventa dias, período este introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

<sup>28</sup>MACHADO, Hugo de Brito apud PAULSEN, Leandro. op. cit. P. 54

<sup>29</sup>ATALIBA, Geraldo. *Periodicidade do Imposto de Renda*. Revista de Direito Tributário nº 63. P. 19-25

Desta lógica, infere-se a preocupação do constituinte em evitar a surpresa aos contribuintes, de modo a permitir o devido planejamento para a sujeição à nova tributação, sob o norte do princípio da segurança jurídica.

Isto posto, concluímos que o artigo 43 do Código Tributário Nacional, enquanto lei infraconstitucional federal, não extrapolou os limites dispostos pelo constituinte ao estabelecer os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza. Igualmente, pela leitura de seus parágrafos, reforçou-se o entendimento de que o Imposto de Renda somente incidirá sobre a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, independente da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e forma de percepção, nos termos literais do texto da lei, a qual ainda considerar como contribuinte do referido tributo o titular da disponibilidade a que se refere o artigo em questão.

Tal conjuntura atrai também a compreensão do Imposto de Renda por um novo tipo de classificação, aquela que o considera como um imposto direto, cuja perspectiva pode ser relativizada, no sentido de ser entendida a partir de outros critérios, como o critério da repercussão, de acordo com o qual o Imposto de Renda seria um tributo direto pelo fato de não comportar a transferência da carga tributária do contribuinte de direito – aquele a quem a lei obrigou ao pagamento – para o contribuinte de fato – aquele não obrigado por lei ao pagamento. Em verdade, nos impostos diretos, o contribuinte de direito se confunde na mesma pessoa com o contribuinte de fato.

Sob o critério administrativo, o Imposto de Renda é tido como um imposto também direto, em razão da sua arrecadação pelo Fisco necessariamente requerer a identificação daquele sobre quem incide a cobrança, decorrente da própria aplicação dos princípios da capacidade contributiva e progressividade estudados, os quais também implicam na classificação do Imposto de Renda como um imposto pessoal, ou subjetivo, e, naturalmente, também como um imposto progressivo.

Igualmente, o Imposto de Renda é tido como um imposto fiscal, tendo em vista a função arrecadatória prevalecte às outras funções econômicas, políticas e sociais, as quais, caso prevalectam em algum momento, atraem a classificação do imposto com caráter extrafiscal.

Em termos de legislação ordinária infraconstitucional, o Imposto de Renda tem a peculiaridade de possuir toda uma gama de legislações ordinárias, hoje aglutinadas ao Decreto nº 3.000/1999, que abrange as disposições das leis nº 7.713/1988, nº 9.250/1995, 9.532/1997, por exemplo, aplicáveis à tributação do Imposto de Renda sobre a pessoa física, limite

específico ao tema do presente estudo, que, propositadamente não versará sobre a modalidade desta tributação sobre as pessoas jurídicas.

Além do tipo específico lei, o Imposto de Renda também é objeto de regulação por outras espécies, como decretos e portarias editadas pela Receita Federal, editadas, a rigor, sob o desiderato de disciplinar as obrigações acessórias, bem como disseminar orientações fiscais devidas aos contribuintes, cujo exemplo contrário temos o caso da Portaria nº 80/79 do Ministério da Fazenda, a qual, muito embora tenha sido revogada pelo atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, disciplinou, enquanto vigente, e de maneira indevida, a tributação sobre a herança, motivo pelo qual merecerá, mais a frente, a devida atenção, tendo em vista o vício decorrente de determinada disposição em violação patente ao princípio da legalidade.

Seja como for, pela delegação privativa pela Constituição, as legislações pertinentes comungam da edição pelo mesmo Ente político competente - a União Federal -, aspecto que repercute na abrangência territorial para a sua validade, segundo o princípio da territorialidade das leis tributárias, o qual também pode ser interpretado em sentido negativo, limitando-se a significar, nos dizeres de Alberto Xavier:

As leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território do país em causa, ou seja, que os órgãos de aplicação do Direito de cada Estado apenas aplicariam as suas próprias regras tributárias, jamais podendo desencadear a produção dos efeitos previstos nas leis tributárias estrangeiras. Em sentido positivo, o princípio da territorialidade significa que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional, de um modo generalizado, inclusive aos que não são nacionais do respectivo Estado.<sup>30</sup>

Em síntese, “o princípio da territorialidade faz com que só se leve em conta o fato imponível ocorrido no âmbito da pessoa política que criou *in abstracto* a figura exacional”<sup>31</sup>, sendo certo que, no caso do Imposto de Renda, decorrente da competência da União para instituí-lo, o âmbito de aplicação de suas regras também é federal.

---

<sup>30</sup>XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 Edição. Editora Forense: São Paulo, 2010 P. 22

<sup>31</sup>ARRAZA, Roque Antonio. op. cit. P. 508

### 3. A Herança

Em todas as sociedades, existem duas maneiras principais de se obter conforto material: por meio do trabalho ou da herança, ambos fontes de renda, sendo o primeiro fonte de salário, gratificações, bônus, renda do trabalho não-assalariado, etc, e herança como a própria renda do capital, a exemplo outros de alugueis, lucros, ganhos de capital, e outros rendimentos consequentes do simples fato de ser dono do capital.

Isto é, o capital, por si, tem uma fonte de remuneração própria, como é o caso da herança, uma riqueza acumulada, não aplicada - no sentido de desenvolver a economia -, e que admite uma valorização mesmo em completa inércia. Em termos práticos, significa que a riqueza herdada tende a aumentar mais rápido do que a renda e a produção. Nos dizeres de Thomas Piketty:

Quando a taxa de remuneração do capital excede substancialmente a taxa de crescimento da economia – como ocorreu durante a maior parte do tempo até o século XIX e é provável que volte a ocorrer no século XXI -, então, pela lógica, a riqueza herdada aumenta mais rápido do que a renda e a produção. Basta então aos herdeiros poupar uma parte limitada da renda de seu capital para que ele cresça mais rápido do que a economia como um todo. Sob essas condições, é quase inevitável que a fortuna herdada supere a riqueza constituída durante uma vida de trabalho e que a concentração do capital atinja níveis muito altos, potencialmente incompatíveis com os valores meritocráticos e os princípios de justiça social que estão na base de nossas sociedades democráticas modernas.<sup>32</sup>

Assim, tendo em vista que a herança nada mais é que um tipo de capital que se mantém e se reproduz sozinho, eis uma renda totalmente desigual que decorre da concentração de riqueza, o que, por sua vez, resulta em uma maior desigualdade social, cujos efeitos são contrabalanceados pelo crescimento demográfico, por exemplo, pois “um crescimento demográfico forte tende a desempenhar um papel equalizador, uma vez que diminui a importância da riqueza acumulada no passado, e, portanto, da herança: cada geração deve de alguma forma erguer por si mesma”<sup>33</sup>.

Além disso, o crescimento demográfico associado com o aumento da expectativa de vida também implica na redução do impacto da herança, haja vista que o fenômeno da sucessão ocorrerá dentro de um lapso de tempo maior do que na época em que a expectativa de vida era baixa. Neste sentido, vale, contudo, a observação feita por Thomas Piketty:

Sem dúvida, herda-se cada vez mais tarde numa sociedade que envelhece, mas, como a riqueza também envelhece, o efeito tende a ser compensado. Neste sentido, uma sociedade em que se morre cada vez mais velho é

<sup>32</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Editora Intrínseca: Rio de Janeiro, 2014. P. 33.

<sup>33</sup> PIKETTY, Thomas. op. cit. P. 87-88.

diferente de uma sociedade em que não se morre mais, onde a herança de fato desapareceria. O prolongamento da duração da vida desloca os acontecimentos da vida para um pouco mais tarde – estudamos por mais tempo, começamos a trabalhar mais tarde, e o mesmo vale para a herança, a aposentadoria e a idade de óbito -, mas não modifica necessariamente a importância relativa da herança e da renda do trabalho, ou o faz obrigar mais pessoas do que antes a escolherem uma profissão.<sup>34</sup>

Naturalmente que este trabalho de contrabalanceamento dos efeitos desiguais causados pela herança não pode ser protagonizado unicamente pelo crescimento de uma população, e do aumento da taxa de expectativa de vida. O Estado, dentro do propósito de um Estado social calcado numa Justiça Fiscal, tem o dever de se opor à esta desigualdade, o que pode ser feito através da adoção de um imposto progressivo sobre o capital, por exemplo.

Todavia, este mesmo Estado, em específico no Brasil, um país cuja ordem constitucional econômica é fundada no primado do trabalho, instituiu um sistema tributário que, como se viu, tem “um leão que ruge mais alto para os trabalhadores e consumidores do que para os investidores, proprietários, empresários e herdeiros”<sup>35</sup>.

Assim, diante deste panorama exposto, este trabalho passa agora a analisar a herança e a sua relação com o direito tributário e com o direito civil-constitucional brasileiros, de modo a permitir ao leitor a compreensão do cenário sobre o qual repousa a exposição seguinte, objeto principal deste trabalho.

### 3.1. A herança vista sob a perspectiva do direito civil-constitucional

Como se viu no capítulo anterior, a Constituição Federal brasileira pode ser entendida como um ordenamento jurídico analítico, tendo em vista a minuciosa e exaustiva disseminação de regras acerca de todos os assuntos referentes à formação, destinação e funcionamento do Estado, ao qual também foi conferido a tutela da família, entendida muito além de uma simples instituição pelo próprio constituinte, conforme se infere da leitura conjunta dos artigos 226 e 227 do Texto Magno, os quais, além de oficializar a preocupação pelo Estado ora mencionada, também dispõe sobre o dever da família, respectivamente, veja:

Artigo 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.  
§8º. O Estado assegurará a assistência à família na pessoa e cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.

<sup>34</sup> THOMAS, Piketty. op. cit. P. 381

<sup>35</sup> LODI, Ricardo. Idem.

Artigo 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

A Constituição altera a noção de família, “entendida como comunidade da qual o homem faz parte. De uma instituição por si só merecedora de tutela a um organismo social que só será protegido se, e na medida em que, promove o desenvolvimento de seus membros”<sup>36</sup>, “a família, como formação social, é garantida pela Constituição não como portadora de um interesse superior e superindividual, mas, sim, em função da realização das exigências humanas, como lugar onde se desenvolve a pessoa.”<sup>37</sup>

Depreende-se, portanto, que o constituinte extrapolou a seara do direito privado e recolocou a família dentro de um contexto político em que esta instituição assume uma função social, sob o norte da chamada constitucionalização do direito civil, segundo a qual, nos dizeres de Gustavo Tepedino:

A rigor, não há espaços de liberdade absoluta, ou territórios, por menor que sejam, que possam ser considerados invulneráveis ao projeto constitucional, cabendo ao intérprete, em definitivo, não propriamente compatibilizar institutos do direito privado com as restrições impostas pela ordem pública senão retê-los, revisitá-los, redesenhando o seu conteúdo à luz da legalidade constitucional.<sup>38</sup>

Com a evolução do tempo e as conseqüentes implicações jurídicas e sociais disto, o Código Civil acabou perdendo o *status* que ocupava, dando lugar à Constituição. Eis a tradução da era do constitucionalismo social, tendo em vista o caráter norteador, dirigente e analítico da Constituição Federal de 1988, e que, de acordo com Ana Caroline Brochado Teixeira:

Em sentido amplo, trata-se da mera transposição para a Constituição dos princípios norteadores do Direito Civil. Já em um plano mais objetivo, comporta a incidência imediata da norma constitucional nas relações jurídicas de caráter privado, proporcionando uma releitura do Direito Civil à luz dos ditames constitucionais.<sup>39</sup>

<sup>36</sup> NEVARES, Ana Luiza Maia. *A sucessão dos cônjuge e do companheiro na perspectiva do Direito Civil-Constitucional*. 2 edição Editora Atlas: São Paulo, 2015. P. 135

<sup>37</sup> PERLINGIERI, Pietro apud NEVARES, Ana Luiza Maia. *Idem*.

<sup>38</sup> TEPEDINO, Gustavo. *Premissas metodológicas para a constitucionalização do direito civil*. In: TEPEDINO, Gustavo. *Temas de direito civil*. 1 Volume. 2 edição. Editora Renovar: Rio de Janeiro, 2001. P.21

<sup>39</sup> TEIXEIRA, Ana Caroline Brochado. *Manual de Direito das Famílias e das Sucessões*. Editora DelRey: Belo Horizonte, 2008. P. 690

Consequentemente, a herança, pelo vínculo estreito com a instituição da família, por consubstanciar um mecanismo de manutenção do vínculo familiar no tempo, também mereceu a devida atenção do constituinte, cuja tutela é de tamanha relevância que tem disposição constante no rol dos direitos fundamentais do artigo 5º, veja:

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

XXX - é garantido o direito de herança

A herança, por óbvio, circunscreve-se à sucessão, fenômeno jurídico traduzido pela transferência de direitos e obrigações de uma pessoa para outra em virtude do evento morte, dando lugar ao nascimento do direito de herdar. Vale dizer, ocorrido o evento morte, abre-se a sucessão, transmitindo-se, desde logo, a herança aos herdeiros, nos termos do artigo 1784 do Código Civil, o qual consubstancia o princípio de *Saisine*, expressão de origem francesa “que traduz precisamente este imediatismo da transmissão dos bens, cuja propriedade e posse passam diretamente da pessoa do morto aos seus herdeiros: *lemortsaisitlevif*”<sup>40</sup>.

A sucessão deve ser entendida inerente ao direito à propriedade, igualmente tutelado pelo constituinte como um direito fundamental, a qual também deve atender à sua função social, nos termos do artigo 5º, incisos XXII e XXIII, respectivamente. A raiz deste tipo de tutela advém de uma argumentação que entende que, na hipótese de inexistir o reconhecimento do direito de herança, nossa sociedade, tipicamente conhecida pela ausência de um pensamento coletivo, tenderia a um consumo desenfreado que desestimularia a poupança<sup>41</sup>. Assim, nos dizeres de Ana Luiza Maia Nevares:

Objetiva-se, com o direito de herança instituído como uma garantia fundamental, impedir que a sucessão *mortis causa* seja suprimida do nosso ordenamento jurídico com a conseqüente apropriação pelo Estado dos bens do indivíduo, após a sua morte. Tais bens deverão ser transmitidos aos sucessores do finado, conforme as prescrições da lei civil, só passando para o ente público na ausência dos sucessores legais ou testamentários, hipótese em que a herança será vacante.<sup>42</sup>

<sup>40</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 12 edição. v. 6. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2000. P. 13

<sup>41</sup> Neste sentido, A. LISERRE, apud NEVARES, Ana Luiza Maia. op. cit. P. 19

<sup>42</sup> NEVARES, Ana Luiza Maia. Idem



Por outro lado, a herança merece também críticas políticas por ser uma forma de perpetuar a concentração de riqueza, o que, dito de outra forma, contribui para o aumento da desigualdade social, tendo em vista que os patrimônios originados no passado se recapitalizam mais rapidamente do que a progressão da produção e dos salários<sup>43</sup>.

Admite-se como alternativa a este desequilíbrio a tributação progressiva sobre a herança, que ocorre regularmente pela via do imposto próprio, o ITD, mas que também ocorre, pela via indireta, pela incidência de Imposto de Renda sobre o ganho de capital resultante da transmissão de bens imóveis pela sucessão quando avaliados pelo valor de mercado, devendo, em ambas as hipóteses, naturalmente observar os mandamentos constitucionais.

Muito embora haja a incidência de tributo específico sobre a transmissão da herança em si - o ITD (Imposto sobre a Transmissão de Bens por mortes e por doações), de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto pelo artigo 155, inciso I da Constituição Federal -, esta tributação na prática configura um cenário de injustiça fiscal em razão da baixa alíquota adotada: a alíquota máxima para a tributação pelo ITD é de 8% de acordo com a resolução do Senado nº 09/92, mas os Estados acabam não praticando alíquotas maiores de 4%, ficando a média nacional em torno de 3,8%. Esta tributação é tão baixa que, a título de comparação, o Imposto de Renda incide progressivamente sobre o trabalho assalariado em até 27,5%, sem contar a contribuição previdenciária.

Assim, seja pela incidência do ITD, seja pela incidência de IR sobre o ganho de capital decorrente da transmissão do bem pela sucessão, bem como pelo ganho de capital resultante da alienação deste imóvel herdado, a tributação progressiva sobre a renda e sobre a herança é uma saída legal para equilibrar a desigualdade resultante da concentração de riqueza que lhe é consequência.

### 3.2. A não-incidência do Imposto de Renda sobre a Herança

Como estudado anteriormente, vimos que o artigo 43 do Código Tributário Nacional determina que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, destacando que o conceito da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” equivale, por ora, ao de acréscimo patrimonial, mas cuja interpretação envolve toda uma polêmica referente à

---

<sup>43</sup>Neste sentido, RIBEIRO, Ricardo Lodi. op. cit..

maleabilidade do significado desta expressão conferida pelo legislador ordinário, conforme veremos mais adiante neste capítulo.

Igualmente, há polêmica quanto ao significado da locução “disponibilidade econômica ou jurídica”, tendo em vista que a regra-matriz de incidência do imposto em questão não é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Sobre este ponto, os juristas se dividem em três correntes, todas destinadas ao norte de tentar compreender a real dimensão desta expressão: a corrente unificadora, a corrente dicotômica atenuada e a corrente dicotômica radical.

A corrente unificadora, pela própria inferência que se faz do seu nome, é aquela que entende que inexiste qualquer diferença entre a disponibilidade econômica e a jurídica. No entender de Ives Gandra, um de seus defensores, interpretado por Gisele Lemke, temos que:

A distinção entre os conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica não seria possível ao entendimento de que toda situação de fato torna-se jurídica ao ingressar no mundo jurídico e, por outro lado, toda situação jurídica exterioriza-se numa situação de fato. Conclui o autor que o legislador tratou apenas de uma aquisição de disponibilidade, a econômica, já que a disponibilidade jurídica é necessariamente econômica. Desse modo, não havendo acréscimo patrimonial disponível economicamente, não se poderia cogitar de incidência do Imposto de Renda.<sup>44</sup>

A corrente dicotômica atenuada, por sua vez, é defendida por juristas que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, mas ressaltam que a primeira deve ser sempre precedida da segunda, sintetizado por Frederico de Moura Theophilo:

A disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam de separação da renda, isto é, sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores e a disponibilidade jurídica corresponde à realização da renda, ou seja, à existência de título hábil para perceber o rendimento. Para efeitos de incidência do IR, a disponibilidade econômica deverá sempre ser precedida da jurídica. Desse modo, nem todo ingresso de numerário é renda.<sup>45</sup>

A corrente dicotômica radical, terceira corrente, admite, por sua vez, quatro subcorrentes: a primeira, defendida por Bulhões Pedreira, que distingue a disponibilidade

---

<sup>44</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva apud LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda – Os conceitos de renda e disponibilidade econômica e jurídica*. Editora Dialética: São Paulo, 1998. P. 96-97

<sup>45</sup> THEOPHILO, Frederico de Moura apud LEMKE, Gisele. Ob. Cit. P. 98-99

econômica da jurídica em razão da aquisição efetiva ou presumida da renda. Gisele Lemke assim explica:

Ensina ele (Bulhões Pereira) que adquirir a disponibilidade de renda significa passar a ter o poder de dispor de moeda ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais. O instrumento jurídico para tal é o direito de propriedade. Os direitos de crédito não asseguram poder de dispor da moeda. Para aquisição do poder de dispor da moeda, é necessário antes adquirir o direito à renda.<sup>46</sup>

A segunda subcorrente da corrente dicotômica radical envolve os juristas que afirmam que a disponibilidade econômica é a aquisição efetiva de um rendimento, enquanto a disponibilidade jurídica corresponde à aquisição de título jurídico que permite torna-lo efetivo. Gisele Lemke igualmente explica:

Em síntese, pode-se dizer que para Ulhôa Canto, Muniz e Garcia de Souza, aquisição de disponibilidade de renda (sem qualquer qualificativo) significa aquisição da faculdade de usar ou de exercer os demais atributos do domínio em relação ao bem ou direito. Para Weliton Militão, tem-se a disponibilidade da renda, quando se lhe pode dar imediata e livre destinação. No atinente à “aquisição de disponibilidade econômica”, significa que essa expressão, grosso modo, na opinião dos doutrinadores ora estudados, aquisição da possibilidade efetiva de tomar, usar e alienar bem ou direito, por se ter sua posse física ou em razão da materialização de um ganho econômico. E “aquisição de disponibilidade jurídica” quer dizer aquisição dessa mesma possibilidade, ainda não se tendo a detenção material da coisa ou direito, mas por se dispor de título jurídico que o permitia.<sup>47</sup>

Por fim, uma terceira subcorrente agrupa os que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, equiparando esta à aquisição efetiva de rendimento e aquela à aquisição do direito a ele. “Esses juristas invertem, portanto, o significado desses termos, em comparação com os juristas da subcorrente anterior.”<sup>48</sup>

Existe, ainda, e por último, a quarta subcorrente da corrente dicotômica radical, a qual, nos dizeres de Gisele Lemke:

A quarta subcorrente reúne aqueles que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, com base no título que lhe serve de fundamento. Se existe título jurídico a legitimar a aquisição da renda, tem-se a disponibilidade jurídica. Na falta desse título, tem-se a disponibilidade econômica. Para Ricardo Mariz de Oliveira, a disponibilidade jurídica diz respeito aos acréscimos patrimoniais decorrentes de fatos regidos pelo Direito, enquanto a disponibilidade econômica refere-se aos acréscimos decorrentes de fatos naturais e mesmo de fatos ilícitos. A disponibilidade

<sup>46</sup> PEDREIRA, Bulhões apud LEMKE, Gisele. op. cit. P. 100

<sup>47</sup> LEMKE, Gisele. op. cit. P. 105

<sup>48</sup> Idem.

jurídica só estará presente, segundo ele, quando a renda estiver definitivamente constituída, nos termos do Direito Privado.”<sup>49</sup>

Assim, temos um cenário amplo e complexo do qual podemos extrair o entendimento uno de que o direito à renda se difere com a sua disponibilidade jurídica, e também com a existência da própria renda em si. Tem-se o direito à renda sempre que a ela for adquirida através de atividade lícita. Por sua vez, a disponibilidade jurídica de renda ocorre quando a lei estabelece uma presunção de disponibilidade econômica. E, por fim, temos a renda sempre que ingressar riqueza nova no patrimônio, seja qual for sua destinação ou sua origem.

Prosseguindo no estudo sobre o Imposto de Renda, temos que a sua base de cálculo é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda e proventos, nos termos do artigo 44 do Código Tributário Nacional, utilizando-se comumente a modalidade real, que considera a renda efetivamente apurada. A modalidade arbitrada, por sua vez, é utilizada na hipótese do contribuinte não prestar as declarações devidas, ou ainda por não manter sua escrituração conforme previsto na legislação tributária, ou ainda, quando escrituradas, as declarações ali constantes não disporem a realidade dos fatos, ocasião em que a autoridade administrativa poderá se valer da prerrogativa de arbitrar o valor que reputa ser devido, mediante a instauração de processo administrativo voltado para este fim, nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional. Por fim, a modalidade presumida é aquela que considera a presunção de renda estabelecida por lei, através de parâmetros como a receita bruta, e, em se tratando de pessoa física, os rendimentos brutos, excluídas as deduções autorizadas por lei, como é o caso das despesas com dependentes, instrução e as médicas, dispostas pela Lei nº 9.250/1995, em atenção ao princípio da capacidade contributiva anteriormente estudado.

Assim, o Regulamento do Imposto de Renda considera como rendimento bruto “todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”, nos termos literais do seu artigo 37, *caput*, ao qual se complementa o disposto no artigo seguinte, segundo o qual basta, para efeito de incidência do imposto, o benefício do contribuinte percebido por qualquer forma e a qualquer título, independente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos.

---

<sup>49</sup> LEMKE, Gisele. op. cit. P. 108

Como reflexo do raciocínio exposto no capítulo anterior, segundo o qual a tutela do direito de herança como um direito fundamental teria como objetivo impedir a apropriação pelo Estado dos bens particulares de um indivíduo falecido, o Imposto de Renda não tem a herança como hipótese de incidência, cujo papel, como vimos, é resguardado ao ITD. Eis o que preconiza o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, veja:

Artigo 39 - Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:  
XV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119

Esta disposição adveio de entendimento originariamente concebido pela Lei nº 7.713/1988, que assim versa:

Artigo 6º - Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:  
XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança

A isenção é explicada por Ives Gandra da Silva Martins:

A isenção, no direito brasileiro, com entendimento do Supremo Tribunal Federal na mesma linha, implica o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito respectivo, estando o artigo 175 do CTN assim redigido: “Artigo 175 – Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;  
II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes”

Ao contrário de outras formas desonerativas, a isenção afasta apenas a exigência do crédito tributário, estando, neste particular, no mesmo nível da anistia e da remissão. De qualquer forma, para o contribuinte, o resultado é o mesmo das outras formas desonerativas (imunidade, alíquota zero, não incidência), por inibir o direito do Poder Público de exigir o tributo, cuja obrigação nasceu. A isenção, portanto, afasta a cobrança do tributo sobre a qual incidiu, estando o contribuinte ou responsável desonerado de qualquer pagamento.<sup>50</sup>

Pelos dispositivos em tela, resta então claro que a tributação sobre a herança pelo Imposto de Renda deve ser de pronto denegada, de modo a efetivar a tutela constitucional conferida à sucessão e ao direito de propriedade, por conseguinte.

Por outro lado, haja vista que “a distribuição de riquezas em uma sociedade é produto de sua ordem jurídica, não só em relação às leis que regem a propriedade e as relações para a sua aquisição e transferência, mas também em relação às normas fiscais,

<sup>50</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/1e88687a51666a3132de728f9bb2db73>

previdenciárias e políticas”<sup>51</sup>, a herança, por consubstanciar um meio de concentração de riquezas, é objeto de incidência tributária mesmo dentro dessa regra de isenção, porém de uma maneira coerente aos parâmetros de constitucionalidade.

Em verdade, a tributação pelo Imposto de Renda incide sobre o ganho de capital resultante da transmissão pela sucessão, repousando-se na maleabilidade pretendida pelo legislador da expressão “sobre os proventos de qualquer natureza, assim entendidos como sendo outros acréscimos patrimoniais não previstos no conceito de renda”, disposto pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional, concebendo o adendo ao artigo 39 do Decreto nº 3.000/1999, referente à isenção anteriormente estudada:

Artigo 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.

§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

Esta regra adveio de redação idêntica disposta pela Lei nº 9.532/1997, cuja disposição material é objeto de discussão acerca da constitucionalidade da exigência de Imposto de Renda em *causa mortis* ou na doação. Nos dizeres de Gisele Lemke:

Entende-se que a Lei nº 9.532/1997 – incluída no Decreto nº 3.000/1999 - alterou o sistema até então existente, em que se permitia a reavaliação do bem por valor de mercado, por ocasião da sua transmissão *causa mortis*, isentando-se de IR o ganho de capital daí decorrente. Pode-se dizer, pois, que indigitada lei revogou a isenção então existente, o que equivale, consoante orientação majoritária da doutrina tributária, à instituição de novo tributo, operação esta que está sujeita ao princípio da irretroatividade tributária.<sup>52</sup>

A irretroatividade é um princípio de extrema relevância aplicável ao direito de tributário, pois atende ao pressuposto de evitar ao contribuinte, que consentiu com a participação da arrecadação fiscal, a surpresa de mais um tributo sem o devido planejamento inerente à aplicação das novas regras aos fatos somente futuros. Ressalte-se que a

<sup>51</sup>DWORKIN, Ronald apud LODI, Ricardo. op. cit. P. 7

<sup>52</sup>LEMKE, Gisele. *O Imposto de Renda Incidente sobre Heranças e Legados e a IN-SRF nº 53/98*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 40. P. 51

irretroatividade não se confunde com o princípio da anterioridade, sendo válido os dizeres de Pedro Menezes Trindade Barrêto:

Relembra Luciano Amaro que uma lei não pode tributar um fato ocorrido antes de sua vigência. Seria retroativa. Esse é comando do princípio da irretroatividade, que veda a tributação com uma nova lei para fatos geradores ocorridos antes da vigência dela. Diferente é o da anterioridade, que diz que se há lei nova majoradora ou instituidora de tributo, ela só se aplica no exercício financeiro seguinte. E, para Luciano Amaro, essa lei que traz o novo valor, só se aplica a fatos geradores ocorridos no ano seguinte ao da publicação da lei. Ele busca interpretação mais ampla (e mais correta) do valor da não surpresa, protegendo-se de forma mais concisa o contribuinte.<sup>53</sup>

No caso em apreço, o princípio da irretroatividade importa dizer que ao evento morte, relacionado à abertura da sucessão com a consequente transmissão dos bens aos herdeiros, é aplicada a regra da lei vigente àquela ocasião, sendo vedada a cobrança de Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da herança em fatos geradores em que vigia a isenção então revogada com a superveniência da Lei nº 9.532/97.

Note-se, então, que, para aquelas situações nas quais o contribuinte avalia o bem recebido por herança pelo valor de mercado, a lei passou a impor a necessária tributação sobre a diferença apurada em subtração ao custo de aquisição extraído da declaração do *de cujus*. Portanto, quando o sucessor declarar o bem pelo custo de aquisição, a transferência por sucessão não é hipótese de incidência do imposto sobre a renda, haja vista que, nessa situação, não houve qualquer “lucro” na operação.

Indaga-se, por conseguinte, se a transmissão de bens por valor superior ao da declaração do doador sujeita ao pagamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sobre o ganho de capital é constitucional. Neste sentido, a corrente doutrinária majoritária é aquela que entende pela constitucionalidade da imposição desta regra, que considera o fato gerador do Imposto de Renda a mais-valia inerente à herança ou ao legado, eis que ingressariam no patrimônio do herdeiro ou legatário no momento do falecimento do *de cujus*, nos termos do artigo 1.572 do Código Civil, o qual, como se viu, consubstancia o princípio de *Saisine*.

A controvérsia é justamente a interpretação de que se dá ao conceito de renda visto sob a perspectiva da sucessão, no sentido de ser a transmissão dos bens ao herdeiro entendida ou não como uma mais-valia. A polêmica em torno da extensão do conceito de renda e proveitos não é inédita, e remonta à edição do Código Tributário Nacional, cujo predito artigo 43, inciso II, não impõe um limite rígido, o que, em princípio, ensejaria um entendimento fiscalista, o qual abrangeria todos os acréscimos patrimoniais não considerados

<sup>53</sup> BARRÊTO. Pedro Menezes Trindade. op. cit. P. 135

no inciso anterior do mesmo artigo, inclusive os gratuitos. Deve-se ter cautela nesta afirmação, o que, nos dizeres de Carlos Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal à época do julgamento do Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP, assim significa:

Quando a Constituição Federal (no caso, a de 1946, art 15, IV) autoriza o legislador a tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, não lhe confere um cheque em branco que ele pode preencher a seu talante. Por maiores sejam as divergências doutrinárias sobre o conceito de renda, há um elemento de sua composição sobre o qual não pairam dúvidas: o de que ela envolve necessariamente a ideia de ganho, de acréscimo. “A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a “renda e os proventos de qualquer natureza”.

No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição do poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição.

O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante na Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas. A determinação dos limites do poder da União de impor tributos sobre “rendas e proventos de qualquer natureza” há de basear-se na interpretação literal dessa expressão e na interpretação sistemática da discriminação constitucional de rendas.

O sentido vulgar de renda é o de produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão “proventos” é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão “renda” quanto a de “proventos” implica a ideia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida.

Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são aquelas da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido.<sup>54</sup>

A problemática sobre a qual versou o pretérito julgamento do voto trazido à baila, cuja essência é totalmente pertinente ainda hoje em dia, tem a mesma estrutura do caso em estudo: a divergência quanto à interpretação constitucional do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, cabendo, por fim, à jurisprudência como fonte de controle da constitucionalidade.

---

<sup>54</sup> Trecho extraído do voto do Ministro Carlos Velloso, Relator do Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>



### 3.3. A incidência do Imposto de Renda nas operações de alienação dos bens havidos por herança

Como se viu, a instituição de tributos deve observar compulsoriamente a possibilidade de criação, a qual se extrai da delegação da competência ao Ente político pela Constituição Federal, e, conseqüentemente, da disposição pelo mesmo constituinte se o rito legislativo deve ser pela lei ordinária ou complementar, sendo que, nesta última hipótese, deve-se também restringir o teor material às limitações inerentes a esta espécie legal, consubstanciadas pelas disposições do Código Tributário Nacional. Toda esta regulação disposta tanto pela Constituição quanto pelo Código Tributário Nacional atende ao único propósito de limitar as competências tributárias e o poder impositivo do Ente político ao qual foi outorgado o direito de tributar, não autorizando a instituição de tributos em si. Uma vez atendidos estes pressupostos, a norma jurídica disseminada pela referida lei passa então a surtir efeitos jurídicos com a vigência do texto legal.

No caso, como também estudado, vimos que o Imposto de Renda é um tributo cujo rito legislativo a ser observado é o ordinário, pela lógica da presunção em favor da lei ordinária, em razão da omissão específica do constituinte no artigo 153, *caput*, em dispor o contrário, isto é, o rito pela lei complementar. Sob este norte, conclui-se que o atual Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999, atende aos pressupostos de legalidade, uma vez que se trata de uma compilação de toda a legislação ordinária aplicável ao imposto. O Regulamento neste caso cumpre a função de consolidação das normas, acompanhada de um regramento que passa a tratar de questões mais atinentes ao cumprimento das obrigações acessórias ou de modo a dar uma interpretação a um dispositivo legal<sup>55</sup>, cujas disposições estão plenamente em vigor, surtindo efeitos. Neste sentido, dispõe Heleno Taveira Tôres:

Vigência, pois, é uma condição que geralmente acompanha a norma durante o período cronológico de capacidade de atuação da norma, que vai da publicação (ou do termo final da *vacatio legis*) até sua revogação (ab-rogação ou derrogação), expressa ou tácita. Assim, a vigência é “condição de aplicabilidade”, sendo esta, a aplicabilidade, entendida como atividade do sujeito competente para promover a “constituição, desconstituição ou modificação de situações ou fatos jurídicos”, na medida em que só com a aplicação da norma é que surgirão efeitos jurídicos, pela incidência. A eficácia é o que se poderia chamar de condição de razoabilidade do conteúdo

---

<sup>55</sup> Neste sentido, CATÃO, Marcos André Vinhas. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1. 2 edição. Editora Quartier Latin: São Paulo, 2010. P. 499

da norma e configura-se na conformidade da conduta do destinatário com o que se encontra estatuído na hipótese de incidência.<sup>56</sup>

Dito isso, passamos, então, à análise da legislação que instituiu a tributação sobre o suposto lucro decorrente da alienação dos imóveis recebidos por herança. Em princípio, tal feito adveio de uma época anterior à vigência do atual Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999, em que vigia o Decreto-Lei nº 1.641/1978, ao qual ainda se somava a Portaria nº 80/79 do Ministério da Fazenda, editada a fim de complementar as normas relativas à tributação do lucro na alienação de imóveis por pessoas físicas. A referida portaria assim dispunha:

RESOLVE:

Baixar as seguintes normas relativas à tributação do lucro na alienação de imóveis por pessoas físicas, prevista no Decreto-lei nº 1.641, de 07 de dezembro de 1978:

Para efeitos do disposto na alínea “a” do §3º do art. 2º, considera-se preço de aquisição de imóvel havido por herança, doação ou legado ou por outras formas de aquisição a título gratuito, o valor que serviu de base para o lançamento do respectivo imposto de transmissão ou, no caso de não ter sido o mesmo fixado, o valor de mercado à época da aquisição.

Isto é, para fins fiscais, em específico para permitir a tributação da alienação do imóvel herdado, a portaria determinava a consideração como preço de aquisição do imóvel havido por herança o valor pago ao Estado, ou ao Distrito Federal, a título de Imposto de Transmissão *causa mortis*, previsto pelo artigo 153, inciso I da Constituição Federal. A justificativa para a aplicação da referida portaria seria o entendimento de que deveria haver a tributação na alienação de imóvel herdado, em específico o Imposto de Renda sobre o ganho de capital obtido com a venda.

Deste contexto, extrai-se, a princípio, uma consideração acerca do aspecto formal, eis que se trata de uma portaria disciplinando a forma de incidência do tributo, o que evidentemente excede o limite imposto pela sua própria natureza jurídica, conjuntura que se traduz em violação direta ao princípio da legalidade outrora estudado neste trabalho.

Como se sabe, fontes de direito são os fatos ou atos aos quais um determinado ordenamento jurídico atribui a competência ou a capacidade de produzir normas jurídicas<sup>57</sup>, sendo que, dentro do Direito Tributário, impera a observância da interpretação constitucional

---

<sup>56</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1. 2 edição. Editora QuartierLatin: São Paulo, 2010. P. 242

<sup>57</sup> Neste sentido, BOBBIO, Norberto apud JUNIOR, Alceu Mauricio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1. 2 edição. Editora QuartierLatin: São Paulo, 2010. P. 212

pelo Supremo Tribunal Federal, de acordo com o qual não se presume a necessidade de lei complementar, cabendo às hipóteses dispostas pelo artigo 146 da Constituição.

Ou seja, conclui-se que a pretensão da referida portaria poderia ser unicamente disciplinada por lei ordinária, que, como se viu, diferencia-se também da lei complementar, além do aspecto material, pelo aspecto formal, cujo procedimento legislativo não requer o quórum de maioria absoluta em sua subfase de votação, como ocorre na lei complementar.

Além disso, as portarias são espécies normativas previstas pelo artigo 100 do Código Tributário Nacional que considera como normas complementares às leis, tratados, convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios celebrados entre os Entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

As portarias se enquadrariam como espécies de atos normativos, os quais “devem fiel observância às leis e atos correlatos, bem como aos decretos regulamentadores, sob pena de invalidade”<sup>58</sup>, sem poder “inovar na ordem jurídica criando obrigações aos particulares que não estavam previstas em lei”<sup>59</sup>. Isto é, as portarias devem ter como único escopo “dar operacionalidade às normas tributárias, detalhando a sua aplicação, ou fixar, no âmbito administrativo, a interpretação oficial de um determinado dispositivo legal”<sup>60</sup>, cuja vigência no espaço acompanha os mesmos regimes aplicados a quaisquer leis dos entes federados das quais são complementos.

Em adição, dispõe Heleno Taveira Tôres:

Para início da vigência no tempo das normas complementares, o artigo 103 do Código Tributário Nacional, prescreve expressamente que, “salvo disposição em contrário”, admitindo, assim, que as leis relativas à instituição dos órgãos administrativos e de suas funções (normativas), ao processo administrativo ou às condições e critérios para edição de convênios, possam trazer regras específicas para definição de outros prazos. E logo em seguida, acompanhando a designação de atos dessa natureza do artigo 100 do Código Tributário Nacional, faz indicar que estas terão o início da respectiva vigência no tempo a partir da data da publicação<sup>61</sup>

Eis o caso da portaria em estudo.

<sup>58</sup> JUNIOR, Alceu Mauricio. op. cit. p. 239

<sup>59</sup> JUNIOR, Alceu Mauricio. Idem.

<sup>60</sup> JUNIOR, Alceu Mauricio. Idem

<sup>61</sup> TÔRES, Heleno Taveira. ob. cit. P. 247

Consequentemente, houve a demanda pelos contribuintes de intervenção judicial a fim de controlar a legalidade deste tipo de regulação até então vigente, cuja eficácia decorria da formação de dado fato jurídico – alienar bens herdados – visando à sua aplicabilidade. Neste sentido, a vigência questionável da referida portaria foi obstada pelo reconhecimento judicial que a revogou, retirando a sua eficácia jurídica, ocasião que adveio a Lei nº 7.713/88, a qual, como se viu, instituiu isenção de Imposto de Renda à herança, nos termos do artigo 6º, inciso XVI, e igualmente excluiu a herança dos parâmetros para determinação do ganho de capital, consoante artigo 22, inciso III, da mesma lei.

Ocorre que esta lei também instituiu regularmente a tributação então disposta pela Portaria nº 80/79 que complementava o Decreto-Lei nº 1.641/1978, eis que dispôs a incidência de Imposto de Renda sobre o ganho de capital na venda de imóveis recebidos por herança, veja:

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

§1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

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

§4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (Grifos meus)

A redação da lei em destaque é clara ao dispor o pleno cabimento da tributação de Imposto de Renda sobre a alienação de bens herdados, pela inferência que se faz da expressão “alienação a qualquer título”, a exemplo das operações de compra e venda, nas quais se deve apurar o ganho de capital. Ou seja, a regra escolhida pelo legislador foi pela incidência de

Imposto de Renda sobre o ganho de capital resultante da operação de compra e venda de imóveis, dentre os quais o imóvel recebido a título de herança.

Ocorre que a controvérsia desta tributação é justamente a ampliação do conceito de renda e proventos de qualquer natureza para fins de incidência do imposto, pois, ainda que efetivamente a tributação sobre o ganho de capital possa parecer razoável, é necessário interpretar a tributação de Imposto de Renda sobre o ganho de capital dentro dos parâmetros constitucionais, em especial referente à interpretação dada à expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, a qual tem sido cada vez mais flexibilizada pelo legislador a fim de abranger às hipóteses que configurariam acréscimo patrimonial, legitimando a incidência do imposto.

Ao mesmo tempo, vê-se que o legislador contemplou situações de isenção do lucro imobiliário, bem como o desconto do lucro de 5% por ano que o imóvel tenha pertencido ao contribuinte até 1988. Há, ainda, outros fatores de isenção do Imposto de Renda sobre o lucro imobiliário, como na venda do único imóvel por valor de até R\$ 440 mil, desde que o contribuinte não tenha feito outra venda de imóvel nos últimos cinco anos (artigo 122, inciso II do Decreto nº 3.000/1999); na venda de imóvel por até R\$ 20 mil, eis que considerado pequeno valor (artigo 122, inciso I do mesmo decreto); na venda de imóvel adquirido até 1969, pois nesses casos há redução de 100% do lucro (artigo 139 do mesmo decreto); dentre outros. Como se sabe, a isenção aplicável em qualquer tributação demanda a interpretação literal do dispositivo que a previu, não admitindo inferência, ou extensão, que não estejam expressamente previstas no dispositivo que a instituiu, consoante o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Prosseguindo no estudo da legislação para a apuração do ganho de capital resultante da alienação dos imóveis para fins de incidência do Imposto de Renda, temos então uma sistemática que impõe um cálculo necessário, pelo qual “o ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição”, nos termos literais do artigo 138 do Decreto nº 3.000/1999.

Inicialmente temos o valor de alienação do imóvel, cujos parâmetros são o preço efetivo da operação, o valor de mercado, ou, quando a alienação se der fora do país, os regramentos dispostos igualmente na lei (artigo 123 e incisos do Decreto nº 3.000/1999).

Em um momento subsequente, temos o custo de aquisição, sobre o qual repousa a indagação se há mesmo que se falar neste custo quando associado a um imóvel adquirido por força da transmissão *causa mortis*, isto é, adquirido pelo direito à herança daqueles elencados no rol do artigo 1.829 do Código Civil, afinal, como exposto em capítulo oportuno, o

princípio de *Saisine* importa na transmissão graciosa aos herdeiros dos bens deixados pelo falecido. Justamente pelo caráter gracioso inerente à sucessão, questiona-se se é razoável interpretá-la como acréscimo patrimonial que legitima a exação ora em análise.

Igualmente inevitável é a imperiosa compreensão dos termos abordados pelo legislador, como ganho de capital e custo de aquisição, os quais, por terem sido concebidos em uma conjuntura diversa do direito tributário, e ainda totalmente desvinculado na origem do conceito de renda disposto pelo Código Tributário Nacional em complemento à Constituição Federal, requerem a devida atenção, sob pena da lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance destes conceitos, violando o disposto pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, objeto de estudo no subcapítulo seguinte.

Retornando ao cálculo para a apuração do ganho de capital, temos, por outro lado, a preocupação do legislador em deixar de instituir um tributo com caráter de confisco, no momento em que ele próprio considera a natural deterioração do imóvel, e até mesmo a desvalorização do imóvel herdado, ambos pelo feito do tempo. Neste sentido, prevê a redução sobre o ganho de capital variável de acordo com o ano de aquisição ou incorporação do bem, conforme a tabela disposta pelo artigo 139 do Decreto nº 3.000/1999, reproduzida abaixo, veja:

Ano de Aquisição ou Incorporação	Percentual de Redução	Ano de Aquisição ou Incorporação	Percentual de Redução
1969	100%	1979	50%
1970	95%	1980	45%
1971	90%	1981	40%
1972	85%	1982	35%
1973	80%	1983	30%
1974	75%	1984	25%
1975	70%	1985	20%
1976	65%	1986	15%
1977	60%	1987	10%
1978	55%	1988	5%

#### **4. O artigo 110 do CTN: implicações acerca da utilização dos conceitos de direito privado pelo direito tributário**

Como tem sido demonstrado, a gama de legislação ordinária disciplinando o Imposto de Renda clama por uma atenção especial aos seus dispositivos, em específico, no que importa para este subcapítulo, a análise quanto à constitucionalidade daquilo que é disposto como conceito de ganho de capital para fins de incidência do tributo sobre a alienação de bens herdados.

Conforme estudado neste trabalho, vimos que o conceito de renda foi instituído pelo Código Tributário Nacional dentro dos parâmetros de constitucionalidade, o qual também exerce a função de fonte de interpretação do direito tributário, sob o norte constitucional. Neste sentido, “as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica às das demais regras jurídicas, e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica”, inexistindo qualquer peculiar princípio de interpretação”<sup>62</sup>.

Assim, em atenção ao que o próprio princípio da legalidade tributária dispõe, a interpretação das normas tributárias devem estrita observância à legalidade constitucional, sob pena de violar o princípio da tributação consentida. Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira:

Se é exato que o fisco tem direito de exigir os tributos, entretanto ele somente pode exigi-los dentro dos limites legais traçados. A lei tributária, mesmo quando entra em relação com as leis do Direito Privado, não vai ao ponto de dispor ou interferir no direito substantivo privado, nas relações entre particulares, posto que a lei tributária disciplina outro tipo de relação, a relação entre o fisco e o contribuinte.<sup>63</sup>

A essência deste entendimento corrobora o imperioso primado da Constituição Federal como parâmetro de interpretação predominante sobre qualquer outro pressuposto legal. As normas tributárias consideram como hipóteses de incidência fatos disciplinados por outros ramos do direito, como o direito administrativo, em especial quando se trata das taxas e contribuições de melhoria, cujos pressupostos são a prestação de serviços estatais, como o exercício do poder de polícia; assim como o direito privado, nos casos em que prevê a incidência de impostos e contribuições sobre serviços decorrentes do cumprimento de contrato estabelecido entre particulares, como o contrato de serviços, compra e venda, etc. Neste tom, novamente Heleno Taveira Tôres:

---

<sup>62</sup>BORGES, José Souto Maior apud TÔRRES, Heleno Taveira. op. cit. P. 263

<sup>63</sup>NOGUEIRA, Ruy Barbosa apud TÔRRES, Heleno Taveira. op. cit. P. 265

É dizer, espécies contratuais de negócios jurídicos, emanados a partir do exercício de autonomia privada, vão, assim, sendo selecionadas pelas hipóteses normativas de leis tributárias para justificar a formação de obrigações tributárias típicas de impostos ou contribuições (renda, patrimônio, consumo, faturamento, receita etc)<sup>64</sup>

Infere-se que o legislador se reporta a conceitos edificados pelo direito civil, direito comercial ou direito administrativo ao delimitar os critérios das regras-matrizes de incidência dos tributos, os quais servem ao direito tributário como fatos jurídicos qualificados, isto é, fatos jurídicos com seus efeitos jurídicos originalmente preservados, salvo quando a lei dispuser o contrário. Eis a essência do artigo 109 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Artigo 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Depreende-se, portanto, que o legislador pretendeu garantir as disposições do direito privado limitada às relações particulares, desde que o direito tributário não disponha de modo contrário. “Ou seja, quando o direito tributário regular uma determinada seara que tenha implicações com institutos, conceitos ou formas do direito privado, prevaleceriam suas características naquilo que a lei tributária não a houvesse excecionado”<sup>65</sup>. Assim, o direito tributário pode, para efeitos fiscais, alterar o direito privado em geral e o comercial e o civil em particular, desde que não ofenda as disposições do Código Tributário Nacional.

Em verdade, como não podia deixar de ser, as limitações impostas à relação entre os ramos do direito devem ser buscadas na Constituição, cuja análise deverá considerar se o Texto Magno adotou algum tipo e forma dos atos e negócios jurídicos do direito privado para a distribuição de competências tributárias. Caso tenha sido utilizado sob este intuito, é vedado a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, cuja redação dispõe que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”, o qual, “embora o referido dispositivo trate de “institutos, conceitos e formas de direito privado”, há

---

<sup>64</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. op. cit. P 275

<sup>65</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. op. cit. P. 278



manifestações doutrinárias e jurisprudenciais que confirmam a sua aplicação a questões relacionadas a direito público”<sup>66</sup>.

Entende-se que este artigo se presta à imposição de limites na intervenção legislativa no exercício de competências tributárias, de modo que, cotejando os dois artigos, concluimos que a lei tributária somente poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado desde que não estejam elencados pela Constituição a fim de repartir as competências.

No caso em estudo, a análise do conceito de ganho de capital deve se iniciar da própria compreensão do conceito de renda, cujo fato gerador foi esmiuçado pelo já estudado artigo 43 do Código Tributário Nacional, o qual, como se viu, está em consonância aos parâmetros constitucionais, desde que devidamente interpretado, e que consideraria o ganho de capital como hipótese de “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Muito embora exista uma corrente, corporificada pela chama “teoria da conceituação legalista de renda e dos proventos de qualquer natureza”, que defende que não existe qualquer noção constitucional nestes termos, é certo que tal entendimento é minoritário, senão fraco, pois é na Constituição que se encontram as regras que norteiam a tributação do Imposto de Renda, sendo a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” totalmente amparada pela Carta Magna, que dispõe a regra-matriz para qualquer tributação no momento da delegação da competência tributária.

Neste sentido, ainda que de fato a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” seja, de certa forma, vaga, ensejando algum contexto para a adoção de parâmetros mais concretos a fim de melhor defini-la, o legislador não tem ampla e irrestrita liberdade para fazê-lo, devendo observar os princípios constitucionais aplicados ao tributo e já estudados neste trabalho, bem como considerar se os tais proventos que pretende ser tributados repercutiram no aumento da riqueza econômica do contribuinte, o que, por sua vez, converge à acepção de renda, haja vista que ambos consideram o acréscimo patrimonial como fato gerador da tributação por este imposto.

Em complemento, temos Hugo de Brito Machado:

---

<sup>66</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. *Insumos geram créditos de PIS/COFINS na exploração e produção de petróleo* disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-out-21/consultor-tributario-insumos-geram-pisconfins-exploracao-producao-petroleo>. Data de acesso: 27/10/2015

Hoje já não se pode ter dúvida de que o artigo 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que na verdade resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia<sup>67</sup>.

Veja, a título de exemplo, o julgado reproduzido a seguir e que ilustra bem a aplicação da regra disposta pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. PARCELAS RECEBIDAS POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL EM AÇÃO TRABALHISTA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA.

I - Os juros moratórios, a teor do art. 404 do Código Civil, constituem indenização por danos emergentes, os quais, por força do art. 110 do Código Tributário Nacional, assim devem ser considerados no âmbito tributário.

II - Os juros de mora não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda, diante da materialidade deste, insculpida na Constituição (art. 153, III) e explicitada no Código Tributário Nacional (art. 43), pois:

a) não traduzem renda, porquanto não resultam do capital, do trabalho, nem da combinação de ambos; e

b) também não constituem proventos de qualquer natureza, os quais correspondem às remunerações advindas da inatividade (aposentadoria e pensão).

III - Em consequência, os juros moratórios refogem ao alcance do Imposto sobre a Renda, configurando hipótese de não incidência, independentemente da natureza, tributável ou não, do crédito principal. O art. 16, parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, bem como dispositivos legais afins, não têm o condão de sujeitar os juros moratórios ao Imposto sobre a Renda, uma vez não autorizada sua incidência pela Constituição da República (art. 153, III) e pelo Código Tributário Nacional (art. 43). Igualmente, irrelevantes as equivocadamente denominadas "isenções" de juros moratórios contempladas em lei, porquanto trata-se de autênticas hipóteses de não incidência tributária.

IV - Agravo regimental provido. Recurso Especial improvido.<sup>68</sup>

Assim, se somente as riquezas que se agregam ao patrimônio dos contribuintes podem ser tributadas, indaga-se se o ganho de capital decorrente da transferência de direito de propriedade por sucessão, no caso da herança, disposto pelo artigo 119, parágrafo terceiro do Decreto nº 3.000/1999, bem como da alienação de imóvel herdado, disposto pelo artigo 138 do mesmo decreto, seriam hipóteses legítimas para tanto.

<sup>67</sup> 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.

<sup>68</sup> AgRg no REsp 1451876/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 06/05/2015

Em uma primeira análise superficial, afirma-se categoricamente que sim. Todavia, ao dispor que “o ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição”, conforme disposto pelo artigo 138 do Decreto nº 3.000/1999, percebemos que o referido cálculo requer a consideração de um custo de aquisição que não existiu, corroborado pela procedência dos termos com origem no direito privado, e que certamente não se aplica aos casos de herança, tendo em vista o caráter gracioso inerente à transmissão pela sucessão, nos termos do Código Civil, conforme já estudado neste trabalho.

Sob esta perspectiva, finaliza Roque Antonio Carraza:

Quando a Constituição, ao tratar das figuras exacionais, utiliza conceito de direito privado (renda, mercadoria, serviço, transmissão imobiliária etc), seus significados, para terem sentido e lógica, devem coincidir com os atribuídos em tal esfera, não sendo dado ao legislador ordinário – menos ainda ao aplicador – alterá-los, pelo risco de vir a quebrar a rígida discriminação de competências tributárias que ela levou a efeito<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. Editora Malheiros: São Paulo, 2005. P. 61

## **5. A prestação da atividade jurisdicional**

Como aqui já exposto, vimos que a Constituição Federal de 1988 é considerada analítica em razão de dispor regras acerca de todos os assuntos referentes à formação, destinação e funcionamento do Estado, com o propósito de limitar os abusos de direitos e, ao mesmo tempo, o de proteger as garantias fundamentais e os valores democráticos, dentre os quais podemos citar como característica basilar o princípio da separação dos poderes corporificado pelo artigo 2º da Constituição, o que, na prática, requer que os três poderes respeitem os atos respectivos de cada um.

Ocorre que a independência decorrente deste princípio não é absoluta: os atos do Executivo e do Legislativo admitem a possibilidade de controle pelo Poder Judiciário, desde que haja eventual violação à Constituição, sob pena de descumprir a regra democrática segundo a qual as decisões políticas devem ser tomadas por quem foi eleito pela população. Isto é, a Constituição reconhece a legitimidade desse papel apenas quando exercido para proteger os direitos fundamentais e manter as regras do jogo democrático.

Assim, nos dizeres de Luís Roberto Barroso interpretados por Sérgio Rodas:

Se esses poderes contrariarem a Constituição, afetarem alguma regra do jogo democrático ou desrespeitarem algum direito fundamental, o Judiciário deve sair em defesa dos interesses da população. Da mesma forma, a corte deve assumir uma postura ativa e regulamentar algum assunto se os políticos se omitirem, e, por isso, as pessoas estiverem sendo prejudicadas.<sup>70</sup>

O Poder Judiciário tem o papel principal de ditar a interpretação das normas infraconstitucionais, através da construção de jurisprudências, as quais não são consideradas como fonte formal do direito em sentido estrito, de acordo com o entendimento de uma parte da doutrina, que a considera apenas uma fonte informativa e intelectual, posição defendida por Luiz Emydgio da Rosa Junior, por exemplo. Esta opinião se recosta no fato das decisões judiciais serem proferidas, a rigor, com o objetivo de solucionar casos concretos, sem força de precedente.

Todavia, pela concepção da possibilidade de se dotar determinada decisão judicial com a força vinculativa de um precedente, em matéria constitucional, seja pela sistemática dos recursos repetitivos, seja pela existência das súmulas vinculantes, advinda da Emenda Constitucional nº 45/2004, a qual obriga o cumprimento do seu teor por todos os Poderes das

---

<sup>70</sup> RODAS, Sérgio. *Congresso é responsável pela judicialização da política* disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-ago-19/congresso-responsavel-judicializacao-politica-barroso>

três esferas de governo, é indiscutível que hoje o Judiciário desempenha uma função de extrema importância, o que contraria a primeira posição aqui exposta quanto à jurisprudência como fonte de direito.

Além disso, a atuação do Poder Judiciário também se dá quase sempre de duas formas: contramajoritária e representativa. Aquela ocorre quando a corte invalida atos e leis do Executivo e do Legislativo por enxergar violação deles à Constituição, a exemplo das decisões que anulam um tributo, cuja frequência é raramente exercida. Já a representativa acontece quando o tribunal preenche demandas sociais não atendidas pelo poder político, a exemplo das decisões do STF de proibir o nepotismo em cargos comissionados.

Nos dizeres de Gilberto Schäfer:

Há uma intrínseca relação com o sistema de separação de poderes, no qual o Judiciário, ao processar a demanda, cria, do ponto de vista administrativo, a exigência de uma justificativa do motivo pelo qual não há atuação da Administração Pública, ou de seu atuar insuficiente. Essa exigência permite uma imbricação com os instrumentos de participação democrática, pois torna visível, no debate público, as razões do agir administrativo e possibilita uma atuação corretiva geral ao próprio governo de revisar a sua atuação<sup>71</sup>.

Muito embora o contexto do qual se retirou a referida citação o autor tenha sido limitado à Administração Pública, enquanto Poder Executivo, é certo que o raciocínio exposto também se aplica ao Legislativo, o qual clama pela intervenção judicial sempre que permanece omissivo ou comissivo no sentido de usurpar direitos.

Outra perspectiva do ponto de vista do princípio da separação dos poderes da república está no reconhecimento de que estes devem assumir uma postura de estreita colaboração entre si, cujo recente exemplo que podemos citar está na elaboração de um novo Código de Processo Civil pelo Senado Federal, concebido a fim de aprimorar a tramitação do processo pela criação de um sistema de precedentes mais impositivo, com a característica paradigmática efetivamente vinculada à uniformização da jurisprudência, conferindo, por fim, maior celeridade, afinal a ausência de celeridade, sob certo ângulo, é ausência de justiça<sup>72</sup>. Para tanto, o novo código carrega em si princípios constitucionais de maneira expressa, na sua versão processual, a fim de que fique evidente a harmonia da lei ordinária em relação à Constituição Federal<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> SCHÄFER, Gilberto. *Judiciário tem papel nas conquistas das promessas constitucionais*, disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-set-24/gilberto-schafer-papel-judiciario-promessas-constitucionais> Data de acesso: 29/10/2015

<sup>72</sup> Neste sentido, *Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil* disponível em <http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf> Data de acesso: 29/10/2015

<sup>73</sup> Idem

Diante da relevância do exposto, o presente estudo agora vai analisar determinadas decisões que analisaram os fatos sobre os quais se referem o direito aqui exposto.

### 5.1 Análise de decisões favoráveis

Iniciaremos a análise da decisão cuja ementa segue reproduzida abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS POR SUCESSÃO HEREDITÁRIA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica de acréscimo patrimonial de qualquer natureza, de sorte que o eventual ganho de capital relacionado à herança sujeita-se às normas em vigor quando da transmissão dos bens, em razão da irretroatividade da norma tributária e do princípio do *tempus regit actum*.

2. Conforme o princípio da *saisine*, o falecimento do de cujus coincide temporalmente com a transmissão da herança.

3. Levando-se em consideração que nesse momento os valores adquiridos por herança gozavam de isenção do imposto de renda, sendo as transferências causa mortis excluídas do cálculo de ganho de capital - arts. 6º, XVI, e 22, III, da Lei nº 7.713/88 -, não pairam dúvidas de que não há a incidência da superveniente Lei nº 9.532/97.

Precedente da Primeira Turma: REsp nº 805.806/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, DJU 18.02.08.

4. Recurso especial não provido.<sup>74</sup>

Como estudamos em capítulo oportuno, vimos que, inicialmente, o artigo 6º, XVI da Lei 7.713/88 estabelecia a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos percebidos pelo valor dos bens adquiridos por herança. Esta regra subsiste até a data em que adveio a Lei nº 9.532/97, a qual, como também estudado, instituiu a previsão legal da cobrança sobre o fato gerador que até então era ileso pela referida isenção.

No interregno referente à vigência da lei anterior e a promulgação da lei superveniente, vimos que o raciocínio a ser adotado é aquele que entende pela aplicação das normas do primeiro mandamento, sob o norte do princípio do *tempus regit actum*, e igualmente em atenção ao princípio da irretroatividade tributária, em prol da segurança jurídica, preservando situações consolidadas nas quais o interesse individual prevalece.

Assim, no caso em apreço, a cobrança pretendida pelo Fisco foi prejudicada, de modo que não há amparo legal que possa legitimar a incidência de Imposto de Renda sobre o

---

<sup>74</sup> REsp 829.932/RS, sob a relatoria do Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA DO STJ, julgado em 10/04/2012, DJe 23/04/2012

rendimento decorrente da herança relacionado a fato pretérito anterior à lei que instituiu tal exação.

Outra decisão a ser objeto de consideração é aquela que versa sobre a Portaria nº 80/79 do Ministério da Fazenda. Veja a ementa reproduzida a seguir:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. GANHO DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL ADQUIRIDO POR HERANÇA. PORTARIA 80/79 DO MINISTRO DA FAZENDA. ILEGALIDADE. TRIBUTO INDEVIDO. PRECEDENTES.

1. Não se admite a tributação do imposto de renda sobre o ganho decorrente da alienação de bem imóvel adquirido por herança com fundamento na Portaria MF 80/79, uma vez que esse ato normativo tratou de matéria submetida à reserva legal. Precedentes: EREsp 23999 / RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 19.12.1997 e REsp 57415/RJ, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 10.04.1995.

2. Sendo possível dar provimento ao recurso especial sem analisar a suposta violação do art. 535 do CPC, essa questão fica prejudicada.

3. Recurso especial provido.<sup>75</sup>

Como vimos, a Portaria nº 80/79 foi editada a fim de complementar o Decreto-Lei nº 1.641/1978, mas cujo teor ainda dispunha, para fins fiscais, em específico para permitir a tributação da alienação do imóvel herdado, a consideração como preço de aquisição do imóvel havido por herança o valor pago a título de ITD - Imposto de Transmissão *causa mortis*.

A ementa em destaque comprova justamente o pleno descabimento de uma portaria disciplinando a forma de incidência do tributo, o que evidentemente excedeu o limite imposto pela sua própria natureza jurídica, em violação direta ao princípio da legalidade outrora estudado neste trabalho.

## 5.2 Análise de decisões desfavoráveis

Na ementa seguinte, temos um caso cuja competência para o julgamento, diferentemente das ementas estudadas até então, foi do Supremo Tribunal Federal, em razão da matéria constitucional, veja:

---

<sup>75</sup> REsp 1042739/RJ, sob a relatoria do Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA DO STJ, julgado em 26/08/2008, DJe 25/09/2008

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO DE BENS. ATUALIZAÇÃO. VALOR DE MERCADO. LEI N. 8.383/91.

1. A exigência de atualização, pelo valor de mercado, dos bens declarados para fins de imposto de renda não viola os princípios da tipicidade, da reserva legal e da igualdade jurídica.
2. A razoabilidade não pode ser usada como pretexto para o Poder Judiciário corrigir lei.
3. A finalidade da Lei n. 8.383/91 é ajustar o recolhimento do imposto sobre o lucro imobiliário.
4. Recurso a que se nega provimento<sup>76</sup>.

A discussão posta em debate se verte ao lucro imobiliário resultante da alienação de bens herdados, em específico ao reconhecimento se a Lei nº 8.383/91, que instituiu a obrigação de pagar Imposto de Renda sobre o lucro, forneceu os meios adequados e próprios ao contribuinte de apurar o referido valor. O dispositivo questionado quanto à constitucionalidade foi o artigo 96 reproduzido a seguir:

Art. 96. No exercício financeiro de 1992, ano-calendário de 1991, o contribuinte apresentará declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês de janeiro de 1992.

§1º A diferença entre o valor de mercado referido neste artigo e o constante de declarações de exercícios anteriores será considerada rendimento isento.

§2º A apresentação da declaração de bens com estes avaliados em valores de mercado não exime os declarantes de manter e apresentar elementos que permitam a identificação de seus custos de aquisição.

§3º A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor informado, sempre que este não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial.

§4º Todos e quaisquer bens e direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992, serão informados, nas declarações de bens de exercícios posteriores, pelos respectivos valores em Ufir, convertidos com base no valor desta no mês de aquisição.

§5º Na apuração de ganhos de capital na alienação dos bens e direitos de que trata este artigo será considerado custo de aquisição o valor em Ufir:

- a) constante da declaração relativa ao exercício financeiro de 1992, relativamente aos bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1991;
- b) determinado na forma do parágrafo anterior, relativamente aos bens e direitos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1992.

§6º A conversão, em quantidade de Ufir, das aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários de renda variável, bem como em ouro ou certificados representativos de ouro, ativo financeiro, será realizada adotando-se o maior dentre os seguintes valores:

<sup>76</sup> RE 209843, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/11/2004, DJ 19-12-2006 PP-00037 EMENT VOL-02261-06 PP-01120 RDDT n. 138, 2007, p. 220



a) de aquisição, acrescido da correção monetária e da variação da Taxa Referencial Diária (TRD), até 31 de dezembro de 1991, nos termos admitidos em lei;

b) de mercado, assim entendido o preço médio ponderado das negociações do ativo, ocorridas na última quinzena do mês de dezembro de 1991, em bolsas do País, desde que reflitam condições regulares de oferta e procura, ou o valor da quota resultante da avaliação da carteira do fundo mútuo de ações ou clube de investimento, exceto Plano de Poupança e Investimento (PAIT), em 31 de dezembro de 1991, mediante aplicação dos preços médios ponderados.

§7º Excluem-se do disposto neste artigo os direitos ou créditos relativos a operações financeiras de renda fixa, que serão informados pelos valores de aquisição ou aplicação, em cruzeiros.

§8º A isenção de que trata o §1º não alcança:

a) os direitos ou créditos de que trata o parágrafo precedente;

b) os bens adquiridos até 31 de dezembro de 1990, não relacionados na declaração de bens relativa ao exercício de 1991.

§9º Os bens adquiridos no ano-calendário de 1991 serão declarados em moeda corrente nacional, pelo valor de aquisição, e em Ufir, pelo valor de mercado em 31 de dezembro de 1991.

§10. O Poder Executivo fica autorizado a baixar as instruções necessárias à aplicação deste artigo, bem como a estabelecer critério alternativo para determinação do valor de mercado de títulos e valores mobiliários, se não ocorrerem negociações nos termos do § 6º.

Muito embora ao recurso tenha sido negado provimento, nos termos da ementa, houve o voto divergente do Ministro Relator, que entendeu que o *caput* do artigo 96 reproduzido acima atribuiu aos contribuintes a obrigação acessória de apresentar a declaração de bens individualmente avaliados pelo valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991 – o que, antes desta lei era feito pela consideração do valor histórico -, dispondo nos parágrafos acerca da conversão em quantidade de UFIRs, mas cuja realização encontrava-se prejudicada, em razão da inexistência de parâmetros concretos e procedimentos destinados à correta apuração do valor.

Isto porque, no entender do Ministro, há uma certa subjetividade inerente ao critério do valor de mercado, o qual, inclusive, não é estável, sendo permanentemente variável. Assim, o Ministro entendeu que lei impôs a obrigação tributária referente à atualização do valor, mas não dispôs os parâmetros específicos que deveriam ser levados em conta.

Contudo, o resultado do recurso foi pela negativa de provimento, tendo vencido o entendimento segundo o qual a lei foi instituída em prol da segurança jurídica, haja vista que oficializou a tributação pelo lucro imobiliário. Neste sentido, a interpretação vencedora foi aquela que entendeu que a referida dispôs a obrigação quanto à atualização pelo valor de mercado, de modo que a declaração fornecida pelo contribuinte seria de caráter presuntivo,

permitindo ao Fisco instaurar procedimento administrativo voltado ao contraditório a fim de apurar o valor mais coerente à realidade.

Por fim, um julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, veja:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL HAVIDO POR HERANÇA. LUCRO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. AUSÊNCIA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 16, III, DA LEI Nº 7.713/88. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

1 - Apelação cível interposta em face de sentença que julgou improcedente o pedido formulado nos autos da presente ação ordinária, ajuizada com vistas ao reconhecimento do direito à repetição de imposto de renda incidente sobre o lucro auferido com a venda de imóveis havidos por herança.

2 - O recebimento dos bens a título de herança não isenta o Apelante do pagamento do tributo sobre o lucro imobiliário proveniente de alienação posterior, haja vista que a incidência do IR não ocorre sobre o valor da herança, mas quando da apuração de ganho de capital decorrente da venda desses bens. Pouco importa, para fins tributários, o momento em que os imóveis passaram a integrar o patrimônio do herdeiro, eis que o imposto não incide sobre a transmissão mortis causa, mas, tão somente, sobre o lucro advindo da venda do bem a terceiro, momento em que o contribuinte obteve a disponibilidade econômica da renda, nos termos do art. 43, II, do CTN.

3 - A alienação dos bens se deu na vigência da Lei nº 7713/88, conforme comprovam os documentos de fls. 33/39, cujo art. 16, III, fixou a base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro imobiliário obtido com a venda de bens provenientes de herança, de maneira que, a apuração deve ser aferida pela diferença entre o valor da avaliação do bem no inventário ou arrolamento e o valor da venda.

4 - Os dispositivos legais que tratam da isenção devem ser interpretados de forma literal, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

5 - Legitimidade da cobrança. Impossibilidade de restituição.

6 - Recurso conhecido e improvido. Sentença confirmada.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> TRF 2ª Região, AC 567351, Terceira Turma Especializada, Rel. Juíza Federal Convocada Geraldine Pinto Vital de Castro, E-DJF2R 04/11/2013

## **6. Conclusão**

Este trabalho buscou analisar a tributação do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física incidente no ganho de capital, ou lucro imobiliário, resultante tanto da transmissão de bens imóveis pela sucessão, quando avaliados pelo valor de mercado, quanto pela alienação dos referidos bens *a posteriori*, analisando-se as características individuais de cada uma.

O ponto marcante, que chama a atenção, é o fato da tendência original da presente pesquisa ter sido a consideração crua da inconstitucionalidade decorrente da impossibilidade de se fazer o cálculo sem ferir os preceitos constitucionais para apurar a base de cálculo, que é o próprio ganho de capital.

No entanto, a partir da leitura de *O Capital no Século XXI*, bem como de artigos e opiniões destinados à interpretação da referida obra, esta tendência inicial transformou-se na certeza de que a tributação sobre o referido fato gerador é salutar, principalmente quando associado à herança, cujo estudo a partir das referidas obras permitiu uma maior e melhor compreensão dos efeitos socioeconômicos resultantes da concentração de riqueza inerente à acumulação da riqueza por esta consubstanciada.

No mesmo sentido, a impressão de que a carga tributária no Brasil é demasiadamente alta foi relativizada em favor de um reconhecimento de uma necessária reforma do sistema tributário atual, de modo a onerar menos a classe média, e muito menos ainda o consumo, cujos impostos compreendem a taxação sobre o valor agregado e as diversas taxas sobre importação, por exemplo, mas cujo pagamento se dá pela via indireta, por intermédio do preço de venda.

Contudo, esta constatação não implicou na superação do entendimento inicialmente concebido, aquele que entende que a tributação sobre o ganho de capital nas hipóteses em estudo, é constitucional, ressalvando que a inconstitucionalidade suscitada reside unicamente na atual configuração do cálculo que deve ser feito para se chegar ao valor sobre o qual incidirá o Imposto de Renda.

Afinal, como foi demonstrado, o custo de aquisição remonta à própria base de cálculo do Imposto de Renda pago à época da aquisição onerosa do imóvel pelo sujeito que veio a falecer em um momento ulterior e que, por força graciosa da sucessão, transmitiu-se ao herdeiro.

Reconhece-se, ao mesmo tempo, o esforço do legislador em promover uma tributação justa, ou, ao menos democrática, na medida em que a lei prevê a possibilidade de formar um contraditório na seara administrando em havendo divergência na valorização do

imóvel pelo critério da demanda do mercado, em específico na tributação sobre o ganho de capital decorrente da transmissão pela sucessão.

Igualmente, forçoso reconhecer outro esforço do legislador no mesmo sentido do anterior, em especial pela redução do valor a ser pago a título de ganho de capital variável de acordo com a idade de origem do imóvel: a época em que ocorreu a aquisição onerosa pelo transmitente *causa mortis* em momento anterior, obviamente.

Ressalte-se que este estudo não pretende consubstanciar uma opinião totalmente contrária à cumulação de riqueza, uma vez que tamanha pretensão fere diretamente a Constituição, em específico as garantias constitucionais da liberdade, relacionadas, neste caso, também ao direito de propriedade e à própria família, conforme estudado.

O que se defende é que haja uma tributação efetivamente pautada pelos princípios da capacidade contributiva, através do qual rendimentos altíssimos e a própria herança possam responder por uma tributação progressiva, e não meramente proporcional (quando a taxa adotada é a mesma para todos a partir de determinado nível). Neste tom, acredita-se que o fato da taxa se elevar bastante possa ter um impacto dinâmico considerável para a estrutura agregada da desigualdade.

Tal feito é extremamente possível, principalmente quando consideramos a forma como o Fisco evoluiu e o próprio emparelhamento implementado, que permite o aprofundamento da compreensão de como a nossa sociedade é estratificada, o que, por fim, revela-se útil na concretização de uma Justiça Fiscal inerente ao Estado social, afinal a distribuição de riqueza jamais deixou de ser profundamente política.

Ao mesmo tempo, é imperioso reconhecer que a trajetória histórica da república democrática brasileira desde a promulgação da Constituição de 1988 tem demonstrado o anseio frustrante por um Estado social protagonista do balanceamento das desigualdades sociais, admitindo como uma das possíveis causas desta frustração a própria natureza do imposto, por se tratar de um tributo não vinculado a nenhuma destinação específica, nem a uma contraprestação direta pelo Estado, de modo que os discursos com cunho social acabam se traduzindo em mero populismo diante do cenário paralelo no qual recorrentemente propagam casos de corrupção como prova inequívoca da deturpação de ideais políticos.

Outra consequência deste cenário que merece reflexão é a cultura histórica tendente à sonegação por parte dos próprios contribuintes, o que, somado ao primeiro fator, consubstanciam uma relutância em abrir o diálogo que defende uma maior tributação.

É neste contexto que a impressão de que a carga tributária brasileira é grande é tão facilmente aceita por muitos, de forma a ignorar por completo a complexidade própria do atual sistema tributário – se o sistema é injusto, por que continuar a pagar pelos outros?

A crítica contundente é aquela que, em verdade, defende uma melhor tributação, pautada por parâmetros efetivamente progressivos e que não demandem tanto da classe média.

Igualmente observando a atual conjuntura, necessário também frisar que qualquer alteração tributária é de competência do Poder Legislativo, cujos representantes possivelmente não estarão dispostos para defender a pauta de uma reforma tributária na direção de uma maior e melhor tributação sobre os mais ricos. Neste cenário, o Poder Judiciário, como estudado, detém somente o papel de controle da constitucionalidade, não cabendo qualquer finalidade voltada à instituição de qualquer tributo que seja.

Assim, acredita-se, em decorrência de todo este estudo, que a tributação sobre o ganho de capital é necessária, mas não é por isso que o meio pelo qual está prevista para ocorrer deve inobservar os ditames constitucionais, sem que haja a usurpação de termos, conceitos ou expressões concebidos em determinados contextos e aplicados destoantes da sua origem, como é o caso da expressão “custo de aquisição”, conforme exposto.

## **6. Bibliografia**

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.

ARAÚJO, Érika. *Carga tributária brasileira – evolução histórica: uma tendência crescente* disponível em

[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta\\_Expressa/Setor/Financas\\_Publicas/200107\\_3.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Financas_Publicas/200107_3.html)

MEIRA, Liziane Angelloti; SANTOS, Paula Gonçalves Ferreira; TABAK, Benjamin Miranda. *Resenha de O Capital no Século XXI, de Thomas Piketty* disponível em <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/98>

JÚDICE, Monica Pimenta. *Robert Alexy e sua teoria sobre os princípios e regras*, disponível em [http://www.conjur.com.br/2007-mar-02/robert\\_alexey\\_teorias\\_principios\\_regras](http://www.conjur.com.br/2007-mar-02/robert_alexey_teorias_principios_regras)

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil* disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>

PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *A supremacia constitucional e o imposto de renda*, disponível em <http://jus.com.br/artigos/2714/a-supremacia-constitucional-e-o-imposto-de-renda>

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 n° 98.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006.

ROSENBLATT, Paulo. *Até FMI recomenda imposto sobre grandes fortunas para redução de desigualdades*, disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-out-17/paulo-rosenblatt-fmi-recomenda-imposto-grandes-fortunas>

ATALIBA, Geraldo. *Periodicidade do Imposto de Renda*. Revista de Direito Tributário nº 63.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7 Edição. Editora Forense: São Paulo, 2010

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Editora Intrínseca: Rio de Janeiro, 2014.

NEVARES, Ana Luiza Maia. *A sucessão dos cônjuge e do companheiro na perspectiva do Direito Civil-Constitucional*. 2 edição Editora Atlas: São Paulo, 2015.

TEPEDINO, Gustavo. *Temas de direito civil*. 1 Volume. 2 edição. Editora Renovar: Rio de Janeiro, 2001.

TEIXEIRA, Ana Caroline Brochado. *Manual de Direito das Famílias e das Sucessões*. Editora DelRey: Belo Horizonte, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 12 edição. v. 6. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2000

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda – Os conceitos de renda e disponibilidade econômica e jurídica*. Editora Dialética: São Paulo, 1998.

LEMKE, Gisele. *O Imposto de Renda Incidente sobre Heranças e Legados e a IN-SRF nº 53/98*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 40.

MARTINS, Ives Gandra da Silva disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/1e88687a51666a3132de728f9bb2db73>

BRIGAGÃO, Gustavo. *Insumos geram créditos de PIS/COFINS na exploração e produção de petróleo* disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-out-21/consultor-tributario-insumos-geram-piscofins-exploracao-producao-petroleo>

RODAS, Sérgio. *Congresso é responsável pela judicialização da política* disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-ago-19/congresso-responsavel-judicializacao-politica-barroso>

SCHÄFER, Gilberto. *Judiciário tem papel nas conquistas das promessas constitucionais*, disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-set-24/gilberto-schafer-papel-judiciario-promessas-constitucionais>

*Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil* disponível em <http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>