

**A incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, quando reconhecido, oriundo da diferença positiva entre o preço da aquisição de um bem e o preço da transferência deste aos sucessores, na transmissão *causa mortis*, à luz do art. 23 da Lei n.º 9.532/1997.**

***The incidence of income tax on the capital gain, when recognized, arising from the positive difference between the price for the purchase of a property and the price for transferring it to successors, in the transmission causa mortis, in light of art. 23 of law n.º 9.532/1997.***

Hellen Cristina Sales<sup>1</sup>

#### **Resumo:**

Com o objetivo de analisar a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, quando reconhecido, advindo da diferença positiva entre o preço da aquisição de um bem (valor original) e o preço da transferência (valor atualizado) deste aos sucessores, na transmissão *causa mortis*, este estudo discorre acerca das normas que dão fundamento e amparo legal a tal incidência (art. 23 da Lei n.º 9.532/1997, art. 130 do Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/2018) e a Instrução Normativa/SRF n.º 84/2001). Por meio de uma abordagem qualitativa, do tipo bibliográfica e documental, e que possui como parâmetro o caráter explicativo e o método dedutivo, restou demonstrada que há a possibilidade da incidência do Imposto Renda sobre o acréscimo patrimonial oriundo da transmissão *causa mortis* após a

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito na Unisociesc Joinville. E-mail: hellen97cristina@gmail.com. Artigo desenvolvido como Conclusão de Curso de Direito sob a orientação da Prof.ª Ma. Jaqueline da Silva Stein, docente do Centro Universitário Sociesc – UNISOCIESC. Mestra em Direito, Estado e Sociedade, linha de pesquisa Constituição, Cidadania e Direitos Humanos, pela Universidade Federal de Santa Catarina (2017). Especialista em Direito Constitucional pela Academia Brasileira de Direito Constitucional (2012). Bacharela em Direito pela Universidade da Região de Joinville (2010). E-mail: jaqueline.stein@unisociesc.com.br

escolha dos herdeiros em receberem os bens deixados pelo instituidor da herança pelo “valor de mercado”.

**Palavras-chaves:** Imposto de Renda. Ganho de Capital. *Causa Mortis*. Art. 23 da Lei n.º 9.532/1997.

#### **Abstract:**

The purpose of this study analyze the incidence of Income Tax on capital gain, when recognized, arising from the positive difference between the purchase price of an asset (original value) and the transfer price (updated value) from it to successors, in the transmission *causa mortis*, this study discusses the rules that provide legal basis and support for such incidence (art. 23 of Law n.º 9.532/1997, art. 130 of Decree n.º 9.580/2018 (RIR/2018) and the Instruction Normative/SRF n.º 84/2001). Through a qualitative approach of the bibliographic and documentary type which has as parameter the explanatory character and the deductive method, it was demonstrated that there is the possibility of levying the Income Tax on the equity increase arising from the transmission of *causa mortis* after the choice of heirs who receive the assets left by the founder of the inheritance at “market value”.

**Keywords:** Income tax. Capital gain. Causes Death. Art. 23 of Law n.º 9.532/1997.

### **1.Introdução**

O Imposto de Renda, tributo previsto pelo constituinte na Carta Magna de 1988, e mais detidamente delineado pelo legislador no Código Tributário Nacional e no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 9.580/2018, pelo executivo, tem a competência para tributar alguns fenômenos, que a partir das suas ocorrências, constituem-se em renda e em proventos de qualquer natureza, no patrimônio do contribuinte. Uma das hipóteses de incidência de Imposto de Renda é o efetivo ganho de capital oriundo da transmissão *causa mortis*, quando reconhecido pelos herdeiros.

Tal incidência tem amparo legal no §1º, do art. 23, da Lei n.º 9.532/1997, bem como no art. 130 do Decreto n.º 9.580/2018 e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil n.º 84/2001. Pode-se extrair das normas citadas que, há a incidência do Imposto de Renda caso seja reconhecido o ganho de capital (acréscimo patrimonial), no caso de, durante o processo de inventário do *de cujus*, haver a escolha (a qual é uma faculdade) pelos sucessores de se realizar a transferência dos bens segundo o valor atualizado (valor de

mercado) quando for positiva a diferença entre o preço da transmissão e o de aquisição desses bens. Situação fática semelhante à estudada neste artigo é a que ocorre nos autos do Mandado de Segurança n.º 5024054-57.2019.4.04.7201/SC, em trâmite na 2ª Vara Federal da Subseção de Joinville/SC, nos quais pretende-se à determinação ao impetrado, Delegado da Receita Federal do Brasil, que se abstenha de exigir, “quando da transferência causa mortis de ações societárias de WEG S.A. para os sucessores, a cobrança de Imposto de Renda sobre o ganho de capital entre o valor declarado da aquisição das ações e o valor de mercado”. Ao julgar o mérito, o juízo entendeu pela improcedência dos pedidos autorais, uma vez que já praticado o fato gerador.

No entanto, a redação das normas contidas nos dispositivos supracitados revela uma faculdade em praticar o fato gerador do Imposto Renda, qual seja, reconhecer o ganho de capital, pois podem os sucessores optarem por recepcionar os bens oriundos de herança pelo valor atualizado, praticando o fato gerador do Imposto de Renda, ou pelo valor original, de aquisição, desses nos seus patrimônios. Hipótese esta última que se pratica, tão somente, o fato gerador do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) permitindo assim a sua incidência.

Vislumbrando tais questões, o presente estudo tem o intuito de analisar os dispositivos mencionados e, a partir deles, discorrer acerca da possibilidade da incidência do Imposto de Renda sobre nova disponibilidade econômica do espólio oriunda da decisão dos herdeiros de declarar os bens deixados pelo *de cuius* pelo valor atualizado (valor de mercado).

## **2. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sob a ótica do Código Tributário Nacional e do Decreto n.º 9.580/2018.**

Em meio ao rol de atribuições que foram conferidas ao legislador ordinário pelo constituinte, há a permissão de revelar qual ou quais seriam as situações que estariam abrangidas pela tributação. Assim, o constituinte, quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer os limites do poder de tributar, na sua seção II, Título VI, previu os impostos e quais entes seriam competentes para suas instituições, bem como arrecadações. E, logo em um dos primeiros artigos da seção II do título citado, no art. 153, delimitou-se quais seriam os impostos de competência da União Federal, podendo esta instituir impostos sobre:

- (I) importação de produtos estrangeiros;

- (II) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- (III) renda e proventos de qualquer natureza;
- (IV) produtos industrializados;
- (V) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- (VI) propriedade territorial rural;
- (VI) grandes fortunas, nos termos de lei complementar; (BRASIL, 1988).

Dito isso, limita-se este estudo ao imposto previsto no inciso III, do art. 153, da Constituição Federal, qual seja, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O constituinte, no notável art. 146 da Constituição Federal, delegou à lei complementar, a qual seria elaborada pelo legislador, a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar, as “normas gerais em matéria de legislação tributária”, assim como os critérios especiais de tributação. E, quando da promulgação da Constituição Federal, recepcionou-se em razão da compatibilidade material com esta, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172/1966, em que dispôs acerca do “Sistema Tributário Nacional” e instituiu as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Nesse contexto, criticamente, Paulo de Barros assevera que, o referido artigo “não representa menos do que a confirmação cabal do que predicara a chamada escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro [...],” [que se] nele não pudermos notar “o tino do político arguto, do legislador atento às proporções e à magnitude do sistema jurídico positivo, uma coisa ficou suficientemente clara: é o subproduto de um trabalho de pressão política, exercida sobre a Comissão de Tributos da Constituinte de 1988”<sup>2</sup>. Mais ainda, diz o doutrinador que:

[...] estatui o art. 146 da Constituição Federal de 1988 que cabe à lei complementar três funções: 1ª) dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes; 2ª) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e 3ª) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Abre aqui o constituinte as três alíneas do inc. III, em tom de esclarecimento, para proclamar que, além das normas gerais propriamente ditas, a lei complementar estaria habilitada a reger, com especificidade: a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; e b) obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários (CARVALHO, 2018, p. 268).

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267

Diante disso, o CTN, cumprindo a função conferida pelo art. 146, delinea o Imposto de Renda, e à luz do art. 43 do CTN, reafirma aquilo já previsto na Constituição Federal, que tal é um tributo de competência da União Federal que incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A renda, segundo tal dispositivo, é entendida como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já proventos de qualquer natureza, são compreendidos como acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda, redação transcrita a seguir:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (BRASIL, 1966).

Muito sabidamente, Humberto Ávila acrescenta a esses conceitos que, a renda pode ser definida “de modo a abranger apenas o resultado líquido entre receitas e despesas” em um determinado período, e proventos de qualquer natureza pode ser interpretado como sendo todos “os acréscimos patrimoniais não incluídos na noção de renda”. Tudo aquilo que foi acrescido ao conjunto de direitos e obrigações de um sujeito considera-se acréscimo patrimonial.<sup>3</sup>

Conceituados os mandamentos principais do Imposto de Renda, antes de discorrer acerca da função deste, passa-se a definir, genericamente, as funções que podem ter os tributos.

Segundo a Constituição Federal, os tributos por ela instituídos “figuram como meios para obtenção de recursos por parte dos entes políticos”, os quais atuam como fontes de receitas, de modo que “se pode falar num Estado fiscal ou num Estado tributário, assim

---

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 442 e 443.

compreendido o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.<sup>4</sup>

Tais tributos, como regra, transitam como a "principal" receita financeira do Estado, classificando-se como “receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal)”. Desse modo, quando instituídos com tal finalidade possuem função fiscal, fundamentados nos “princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva”.<sup>5</sup>

Em contrapartida, há a função extrafiscal dos tributos, que, consoante Leandro Paulsen, pode ser entendida da maneira que, “como os tributos sempre oneram as situações ou operações sobre as quais incidem, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos, gerando efeitos extrafiscais, e por vezes são instituídos ou dimensionados justamente com esse objetivo”. Ou seja, quando a justificativa de “inibição” ou de “indução” de comportamentos de determinado tributo predomina sobre a motivação arrecadatória, têm-se tributos de natureza extrafiscal.<sup>6</sup>

Nessa esteira, em relação à extrafiscalidade dos tributos, Leandro Paulsen menciona o preceituado pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

[...] vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de “extrafiscalidade” (CARVALHO apud PAULSEN, 2021, p. 16).

Atrelado a isso, notadamente quanto ao Imposto de Renda, sabe-se que este pode, simultaneamente, ter a função de obter recursos financeiros para a União Federal. Pode-se dizer, em razão disso, que o imposto em comento tem função fiscal. No entanto, esse não é o seu único encargo, uma vez que o Governo Federal pode utilizar o “IR como instrumento de intervenção na economia, a fim de incentivar certas atividades, ou de desestimular outras. É

---

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, São Paulo: Saraiva, 2021, p.16.

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, São Paulo: Saraiva, 2021, p.76.

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, São Paulo: Saraiva, 2021, p. 16 e 76.

a chamada função “extrafiscal” do tributo, que nessas circunstâncias se presta para algo mais que a obtenção de recursos”<sup>7</sup>, como aludido anteriormente.

Além disso, como em todo e em qualquer imposto, há um fato gerador determinante da sua incidência, que consoante o previsto no art. 114 do CTN<sup>8</sup>, o fato gerador desse ou daquele imposto é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Nessa esteira, Paulo de Barros Carvalho, no seu Curso de Direito Tributário, esclarece que o “legislador chama de obrigação principal o vínculo abstrato que une o sujeito ativo e o sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária. É a relação jurídica, de cunho patrimonial, estabelecida no consequente da regra-matriz de incidência”.<sup>9</sup>

No caso do Imposto de Renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, conforme a cabeça do art. 43 do CTN, *in verbis*: “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

E, sabe-se que são praticamente intermináveis as discordâncias, na doutrina, sobre os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica das rendas e proventos de qualquer natureza para fins da definição do fato gerador do imposto em discussão. Todavia, aqui seguir-se-á a corrente majoritária de que a “licitude do fato de que resulta o recebimento dos rendimentos é irrelevante para efeito de incidência” do Imposto de Renda, à luz do célebre princípio do *“pecúnia non olet”*. Ou seja, se a disponibilidade econômica ocorrer de uma conduta “consoante” com o direito (jurídica) ou “dissonante” deste (disponibilidade econômica apenas), havendo o efetivo aumento patrimonial há, portanto, fato gerador do Imposto de Renda.<sup>10</sup>

Em relação à base de cálculo do Imposto de Renda, o art. 44 do CTN dispõe que será o “montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. A forma de apuração dessa base de cálculo varia de acordo com a espécie de contribuinte, pois tal imposto incidindo sobre as pessoas jurídicas (IRPJ), o “valor dos rendimentos pode ser obtido por meio de três formas de apuração diferentes: lucro real, lucro presumido ou lucro

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p. 272.

<sup>8</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 358.

<sup>10</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. Salvador: JusPodivm, 2021, p.710.

arbitrado<sup>11</sup>” (art. 44 do CTN). E, segundo a Lei Complementar n.º 123 de 2006, existem, ainda, outras formas de apurações que são por meio do Microempreendedor Individual (MEI) e pelo Simples Nacional.

Já quando o contribuinte é pessoa física (IRPF), a tributação dos rendimentos e proventos dar-se-á mediante sistema em que a tributação é “realizada à medida que os valores são recebidos”, por meio de retenções e pagamentos mensais no decorrer do ano, chamado de “ano-base ou ano-calendário”. Após, no ano consecutivo, “o ciclo se completa com a entrega da declaração de ajuste anual na qual, analisados rendimentos ou despesas, chega-se a uma das seguintes conclusões a respeito do imposto pago no ano-base: a) correspondeu corretamente ao devido; b) foi menor que o devido; c) foi maior que o devido”. Assim, nas hipóteses “b” e “c”, ou se faz o pagamento do valor correspondente faltante ou restitui-se com a diferença, de acordo com o caso.<sup>12</sup>

Ainda quanto à base de cálculo, Ricardo Alexandre menciona que:

O ideal seria que o imposto apurado na declaração de ajuste anual fosse exatamente a soma dos valores pagos e retidos mensalmente durante o ano-base. Isso, contudo, não se verifica por vários motivos. As principais causas para a diferença são o recebimento por alguns contribuintes de rendimentos pagos por mais de uma fonte pagadora (o que tende a gerar imposto a pagar nas respectivas declarações) e, o que nos interessa mais de perto nesse tópico por repercutir na base de cálculo do tributo, a existência de despesas que somente podem ser legalmente deduzidas no ajuste anual, em virtude de não ser viável exigir que as fontes pagadoras as acompanhem mês a mês, como são os casos de pagamentos a escola e médicos [...] (ALEXANDRE, 2021, pág. 714 e 715).

Nesse sentido, com o intuito de estreitar e salientar o objeto deste estudo, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 9.580/2018), em seu art. 47, prevê que são tributáveis as importâncias decorrentes de:

Art. 47. São também [...]:

I - as importâncias com que o devedor for beneficiado, nas hipóteses de perdão ou de cancelamento de dívida em troca de serviços prestados;

**II - as importâncias originadas dos títulos que tocarem ao meeiro, ao herdeiro ou ao legatário, ainda que correspondam a período anterior à data da partilha ou da adjudicação dos bens, excluída a parte já tributada em poder do espólio;**

---

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p. 278.

<sup>12</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. Salvador: JusPodivm, 2021, p.714.



III - os lucros do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou de industrial; (BRASIL, 2018).

À vista do inciso II, do referido artigo, as importâncias que poderão ser recepcionadas, pelos herdeiros quando da sucessão *causa mortis*, caso sejam reconhecidas por estes em valores a maior daquele pago pelo instituidor da herança – o que será abordado detalhadamente posteriormente, são compreendidas como “proventos de qualquer natureza” (arts. 153, inciso III, da Constituição e 43 do CTN). Tais proventos são todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda, isto é, tudo “aquilo que foi acrescido ao conjunto de direitos e obrigações de um sujeito”, que no caso seria dos sucessores.

Antes de delinear-se estritamente quem seria o contribuinte do imposto aqui estudado, vê-se que há a necessidade de elucidar o que seria o sujeito ativo e o passivo da obrigação tributária. Segundo Geraldo Ataliba, o contribuinte, como é convencionalmente chamado, é o sujeito passivo da obrigação tributária, na posição de devedor. É a “pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”. Nada mais é do que a pessoa que terá a “diminuição patrimonial”, com a arrecadação do tributo, que no caso seria o Imposto de Renda.<sup>13</sup>

Doutro lado da obrigação tributária tem-se o sujeito ativo, que consoante Ataliba, é o credor de tal obrigação, “pessoa político-constitucional competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)”, é quem a lei atribui a exigibilidade do tributo, melhor dizendo:

[...] é a pessoa constitucional titular da competência tributária. Nestes casos (regra geral), a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disser, entende-se que o sujeito ativo e a pessoa titular da competência tributária. Em outras palavras: e regra geral é que o sujeito ativo é a pessoa que a lei criou (no Brasil, União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios) (ATALIBA, 2021, p. 83 e 84).

Especificamente em relação ao Imposto de Renda, o seu contribuinte está esculpido no art. 45 do CTN, em que estabelece que este é o “titular da disponibilidade a que se refere

---

<sup>13</sup>ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2021, p.86.

o artigo 43 do CTN, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”, consoante abaixo:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966).

Corroborando o contido no CTN, o Decreto n.º 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), também, trouxe quem seriam os contribuintes de tal imposto como sendo as pessoas físicas que perceberem a renda ou o proventos de qualquer natureza, “inclusive rendimentos e ganhos de capital, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão, também “as pessoas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem e as “pessoas físicas residentes no exterior” que tenham suas rendas e seus proventos de qualquer natureza, inclusive os ganhos de capital, percebidos no país, conforme abaixo:

Art. 1º As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão [...]

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43 e art. 45).

§ 2º As pessoas físicas residentes no exterior terão suas rendas e seus proventos de qualquer natureza, inclusive os ganhos de capital, percebidos no País tributados de acordo com as disposições contidas nos Capítulos V e VI do Título I do Livro III .

Art. 2º O imposto sobre a renda será devido à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos, observado o disposto no art. 78 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º). (BRASIL, 2018).

Logo após, o mesmo regulamento, em relação à sucessão hereditária, em seu art. 9º, preconiza remissivamente que é tributável:

Art. 9º Ao espólio serão aplicadas as mesmas normas a que ficam sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, no art. 21 ao art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 45, § 3º; e Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º).

§ 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Regulamento ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 46). [...] (BRASIL, 2018).

Além disso, é importante trazer à baila que existem regimes diferentes de tributação pelo imposto aqui discutido, conforme seja o contribuinte pessoa física ou pessoa jurídica. Não só as alíquotas são diferentes em um ou em outro caso, como a sistemática de apuração é também diversa. Para fins tributários, especialmente no que tange ao Imposto de Renda, equiparam-se às pessoas jurídicas as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”), conceito do qual se excluem apenas algumas atividades, como a exercida por médicos, advogados, dentistas, dentre outras “profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais”.<sup>14</sup>

No que concerne à forma de lançamento, o Imposto de Renda é normalmente calculado e pago pelo próprio contribuinte, antes mesmo de qualquer manifestação da autoridade fiscal sobre a retidão do valor apurado. Diz-se, por conta disso, que é submetido ao chamado lançamento por homologação, inteligência do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (BRASIL, 1966).

Em decorrência disso, caso a autoridade fazendária constate a ausência ou a insuficiência no pagamento, ou ainda qualquer outro equívoco nos cálculos elaborados pelo contribuinte, poderá efetuar a cobrança de diferenças através de um lançamento de ofício<sup>15</sup>.

Ainda, o Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 122, prevê as suas alíquotas no percentual de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% progressivamente para pessoas físicas e de 15% e 25% para pessoas jurídicas.

Essas alíquotas, conceitualmente, podem ser entendidas como se fossem um “mandamento da norma tributária”, que incidem “se” e “quando” se consuma o fato

---

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p. 277.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p. 280.

imponível que dá azo à obrigação tributária. E recebem a “designação” de alíquota este termo que se “consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte ou fração” (de modo percentual)<sup>16</sup>. Tal grandeza, melhor dizendo, é uma expressão de riqueza do sujeito passivo tributário, da qual o estado se atribui uma quota.<sup>17</sup>

Por fim, no que concerne ao prazo para o recolhimento do Imposto de Renda, o art. 123 do Decreto n.º 9.580/2018 diz que “deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou os ganhos forem percebidos”, e de modo complementar, o artigo seguinte (art. 124), aponta que sem “prejuízo dos pagamentos obrigatórios estabelecidos neste Regulamento, fica facultado ao contribuinte efetuar, no curso do ano-calendário, complementação do imposto sobre a renda devido sobre os rendimentos recebidos”.

Pormenorizado o Imposto de Renda, adiante passar-se-á a definir o que seria o ganho de capital sobre o qual incidiria este imposto.

### **3. Ganho de capital, conceito e especificidades ante à Lei n.º 7.713/1988.**

No que diz respeito ao ganho de capital, elemento essencial para definir a abrangência e ocorrência da incidência do Imposto de Renda sob o evento objeto deste estudo, o Código Tributário Nacional, além de prever os componentes essenciais da tributação sobre a renda, aqueles previstos nos arts. 43, 44 e 45, consoante já apontado, destaca-se a base de cálculo como sendo o “montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Não bastasse a definição trazida pelo CTN, há outra um pouco mais elaborada, qual seja, aquela trazida pelo § 2º, art. 3º, da Lei n.º 7.713/1988:

Art. 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**

---

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2021, p.113.

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2021, p.114.

**bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente**, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei. (grifo nosso) (BRASIL, 1988).

O § 2º do artigo supracitado, indica que integrará ao rendimento bruto a diferença positiva entre “o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente”. Isto é, se na composição do valor atualizado entre a diferença daquele custo de dado bem quando originalmente adquirido e o custo da transmissão deste aos sucessores houver valor a maior, este nada mais é que a revelação da capacidade contributiva em razão de acréscimo patrimonial novo, originado da transferência de bens e que não revela uma substituição de um patrimônio já existente, mas, sim, o verdadeiro ganho pecuniário novo no patrimônio daqueles que sucederam.

No entanto, ao mesmo tempo em que a Lei n.º 7.713/1988 preconiza o que poderia ser considerado para fins de ganho de capital tributável, o que seria efetivamente a disponibilidade econômica nova, na sucessão *causa mortis*, ela também prevê as hipóteses que seriam isentas da tributação do Imposto de Renda os rendimentos percebidos pela pessoa física, e o que nos interessa, neste momento, são os rendimentos oriundos da sucessão hereditária ordinária, sendo eles:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

[...]

Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:

[...]

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

[...] (BRASIL, 1988).

Extrai-se das normas emanadas desses preceitos que há, sim, a isenção dos rendimentos recebidos pela pessoa física em relação ao “valor dos bens adquiridos por doação ou herança”, bem como deve-se ser excluído do cálculo do ganho de capital o montante atinente à simples “transferência *causa mortis* e doaç[ão] em adiantamento da legítima”, uma vez que é apontado pelos artigos citados que inexistente ganho de capital quando da transferência em virtude do evento “morte” por ser negócio jurídico não oneroso. Portanto, é inegável que para tais hipóteses não há tributação.

Por falar em isenção, de acordo com Ricardo Alexandre, esta “consiste na dispensa legal do pagamento do tributo”, vez que o ente político tem a “competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, opta por dispensar o pagamento em determinadas situações”, isto é, a isenção é uma regra legal que evita a constituição do crédito tributário, sendo uma das modalidades de exclusão do crédito (art. 175, inciso I, do CTN), o que é o caso das hipóteses previstas nos artigos colacionados. Aqui, cabe salientar que, a isenção difere da imunidade tributária, pois a primeira “opera no âmbito do exercício da competência, enquanto a segunda opera no âmbito da própria delimitação de competência”.<sup>18</sup>

Além da isenção e da imunidade tributária, há outros dois conceitos importantes que se faz necessário abordar aqui, quais sejam, a não incidência e a alíquota zero. Aquela é a ausência da prática do fato gerador, que segundo Ricardo Alexandre “refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação”, ou seja, não há a existência da obrigação tributária. Já esta última é quando o “ente tributante tem a competência para criar o tributo – tanto que o faz -, e o fato gerador ocorre no mundo concreto, mas a “obrigação tributária” dele decorrente, por uma questão de cálculo, é nula”.<sup>19</sup> Melhor dizendo, há hipótese de incidência tributária, vez que foi praticado o fato gerador, surgindo assim a obrigação tributária, contudo o valor da alíquota de incidência será zero.

Definido brevemente o que seria uma isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero, colhe-se do sentido próprio dos dispositivos supra é que o que seria isento, em verdade, de tributação, é o valor correspondente ao bem advindo da doação ou herança, mas não a disponibilidade econômica nova, o ganho de capital, concernente à “valoração da qual o bem está sujeito”. Acredita-se que se quisesse, o legislador, isentar o ganho de capital, aquele oriundo do reconhecimento da diferença a maior entre o valor da aquisição dos bens e o valor atualizado destes quando da transmissão *causa mortis*, teria, expressamente, procedido como fez nos incisos I e IV, do art. 22, da mesma lei.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 219.

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 216 e 217.

<sup>20</sup> Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos:

I - o ganho de capital decorrente da alienação do único imóvel que o titular possua, desde que não tenha realizado outra operação nos últimos cinco anos e o valor da alienação não seja superior ao equivalente a trezentos mil BTN no mês da operação. [...]

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

IV - o ganho de capital auferido na alienação de bens de pequeno valor, definido pelo Poder executivo.

Logo, a interpretação do art. 6º, inciso XVI, e art. 22, inciso III, ambos da Lei n.º 7.713/1988 nos levam a concluir que o ganho de capital – o acréscimo patrimonial – recepcionado no patrimônio dos herdeiros pode ser tributado, especificamente se os herdeiros exercerem a faculdade de praticar o fato gerador do Imposto de Renda.

#### **4. Sucessão hereditária com fundamento no princípio de *saisine* (art. 1.784 do Código Civil).**

Flávio Tartuce, ao discorrer acerca da sucessão hereditária, invoca o fundamento da “sucessão *mortis causa*” de José de Oliveira Ascensão, que é a “exigência da continuidade da pessoa humana”:

O Direito das Sucessões realiza a finalidade institucional de dar a continuidade possível ao descontínuo causado pela morte.

A continuidade a que tende o Direito das Sucessões manifesta-se por uma pluralidade de pontos de vista.

No plano individual, ele procura assegurar finalidades próprias do autor da sucessão, mesmo para além do desaparecimento deste. Basta pensar na relevância do testamento.

A continuidade deixa marca forte na figura do herdeiro. Veremos que este é concebido ainda hoje como um continuador pessoal do autor da herança, ou *de cujos*.

[...]

Mas tão importante como estas é a continuidade na vida social. O falecido participou desta, fez contratos, contraiu dívidas... Não seria razoável que tudo se quebrasse com a morte, frustrando os contraentes. É necessário, para evitar sobressaltos na vida social, assegurar que os centros de interesses criados à volta do autor da sucessão prossigam quanto o possível sem fracturas para além da morte deste (TARTUCE, 2021, p. 1444).

À vista da lição de Ascensão, pode-se concluir que o “Direito Sucessório” está lastreado no “direito de propriedade” e na “sua função social”, bem como na valorização da dignidade humana, inteligência dos arts. 1º, inciso III, 3º, inciso I, e 5º, incisos XXII, XXXIII, todos da Constituição Federal.

Especificamente, a sucessão *causa mortis*, com fulcro no art. 1.788 do Código Civil, dispõe de duas modalidades. A primeira é a sucessão legítima, aquela que advém da lei, “que enuncia a ordem de vocação hereditária, presumindo a vontade do autor da herança”. A

segunda é a sucessão testamentária, a qual decorre do ato de última vontade do *de cujos*, “por testamento, legado ou codicilo [...]”.<sup>21</sup>

O Código Civil, para ambas as formas de sucessão hereditária, estabeleceu uma regra especial, segundo a qual “a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” (art.1.784 do CC). Assim, o patrimônio e as eventuais dívidas contraídas, estas até as forças do que se transmite, são instantaneamente transmitidos para os sucessores, isto é, os bens deixados pelo *de cujos* não ficam à míngua, uma vez que passam desde logo a pertencer aos herdeiros, em condomínio denominado de espólio, este que tem natureza precária, e será dissolvido ao findar o processo o inventário, com a atribuição do quinhão pertinente a cada um dos herdeiros daquele que faleceu.<sup>22</sup>

A imediata transmissão dos bens aos sucessores prevista no art. 1.784 do CC, no âmbito civilista do direito das sucessões, é conhecida como o princípio de *saisine*, pois com a morte, a herança se transmite de imediato aos sucessores como já mencionado, independentemente de qualquer ato dos herdeiros.<sup>23</sup>

Em contexto tal, o Supremo Tribunal de Justiça, entendeu que “aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se incontinenti aos herdeiros, podendo qualquer um dos coerdeiros reclamar bem, integrante do acervo hereditário, de terceiro que indevidamente o possua”.<sup>24</sup>

Em decorrência da máxima de *saisine*, sabe-se que para fins tributários, a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis – ITCMD considera o momento do óbito do instituidor da herança, consoante Súmula n.º 112 do Supremo Tribunal Federal:

Tributário. Imposto de transmissão causa mortis. Alíquota ao tempo da abertura da sucessão.

---

<sup>21</sup> TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. 11. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p.1444.

<sup>22</sup> TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. 11. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p.1445 e 1446.

<sup>23</sup> TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. 11. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p. 1444 e 1445.

<sup>24</sup> “Com interesse para a tutela de direitos reais, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que “os herdeiros possuem legitimidade ativa para atuarem diretamente em juízo em ações de direito real, enquanto não aberto o inventário, por aplicação do princípio de *saisine*”. Trata-se da assertiva n.3, publicada na Edição n.133 da ferramenta Jurisprudência em Teses da Corte, que trata do Direito das Coisas. Como se retira de um de seus acórdãos precedentes, “a ação reivindicatória, de natureza real e fundada no direito de sequela, é a ação própria à disposição do titular do domínio para requerer a restituição da coisa de quem injustamente a possua ou detenha.” **Portanto, só o proprietário pode reivindicar. O direito hereditário é a forma de aquisição da propriedade imóvel. Aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se incontinenti aos herdeiros, podendo qualquer um dos coerdeiros reclamar bem, integrante do acervo hereditário, de terceiro que indevidamente o possua** (CC/1916, arts. 530, IV, 1.572 e 1.580, parágrafo único; CC/2002, arts. 1.784 e 1.791).REsp 1.117.018/GO, 4ª Turma, Rel. Min. Raul Araújo, J. 18.05.2017)” (grifo nosso). TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. 11. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p.1446.



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

Tal sucessão abre-se no lugar do último domicílio daquele que faleceu, de acordo com o preconizado no art. 1.785 do Código Civil. Nesse sentido, Flávio Tartuce nos diz que, aquele artigo é complementado pelo art. 48 do Código de Processo Civil de 2015, que já em seu *caput* dispõe que “[...] o foro de domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade, a impugnação ou anulação de partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro”. Mas se caso o instituidor da herança não possua domicílio certo, é competente: “I - o foro de situação dos bens imóveis, II - havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer destes e o III - não havendo bens imóveis, o foro do local de qualquer dos bens do espólio”.<sup>25</sup>

#### **5. Incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, na sucessão hereditária, após a prática do fato gerador, à luz do art. 23 da Lei n.º 9.532/1997.**

À luz do princípio esculpido no art. 153, §2º, inciso I, da Constituição Federal (generalidade) e das normas infraconstitucionais que regem o Imposto de Renda, este deve abranger toda e qualquer renda ou proventos, não dependendo, por exemplo, da natureza, condição jurídica ou origem que advenha. Se comportando como tal, o Imposto de Renda foi revestido de competência para tributar os determinados fenômenos, que a partir das suas ocorrências, constituem-se em renda e em proventos de qualquer natureza, no patrimônio do contribuinte. Dentre esses fenômenos tributáveis pelo Imposto de Renda, tem-se aquele oriundo da transmissão *causa mortis* quando reconhecido, pelos herdeiros, o efetivo ganho de capital.

Corolário disso, o art. 23 da Lei n.º 9.532/1997, dispôs que, na transferência de direito de propriedade por sucessão, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante na declaração de bens do instituidor da herança, e optando, os sucessores, pela recepção dos bens segundo o “valor de mercado”, aquele valor atualizado dos bens, incidirá alíquota de 15% de Imposto de Renda, visto que foi praticado o fato gerador,

---

<sup>25</sup> TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil. 11. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p.1446 e 1447.

o que gera a obrigação tributária frente ao Fisco (§ 1º, art. 23, Lei n.º 9.532/1997), como segue:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de 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 de renda à alíquota de quinze por cento.**

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

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

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

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos. (grifo nosso) (BRASIL, 1997).

Reforçando o citado no art. 23, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 9.580/2018), em seção única, previu, no art. 130, redação semelhante ao da Lei n.º 9.532/1997, vejamos:

Art. 130. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nas hipóteses de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, os bens e os direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor apresentado na declaração de bens do **de cuius** ou do doador ( Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, caput ).

**§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre o referido valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cuius* ou do doador ficará sujeita à apuração do ganho de capital e à incidência de imposto sobre a renda, observado o disposto no art. 148 ao art. 153 ( Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º ).**

§ 2º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou os direitos na sua declaração de bens correspondente à declaração de ajuste anual do ano-calendário da homologação da partilha ou do

recebimento da doação pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência ( Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 3º ).

§ 3º Para fins de apuração de ganho de capital na alienação dos bens e dos direitos de que trata este artigo, será considerado pelo herdeiro, pelo legatário ou pelo donatário como custo de aquisição, o valor pelo qual houverem sido transferidos ( Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 4º ).

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou aos direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar ( Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 5º ). (grifo nosso) (BRASIL, 2018).

Nesse mesmo sentido, ainda, tem-se a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil n.º 84/2001:

Art. 20. Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

[...]

2º O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração:

I – final de espólio e na declaração do herdeiro ou legatário, correspondente ao ano-calendário da transmissão;

[...]

3º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual referida no caput, ou do custo de aquisição referido no § 1º, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável.

[...]

§ 5º Na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 2º.

§ 6º Para efeito do disposto no § 5º, a comprovação do custo, constante na Declaração de Ajuste Anual, é efetuada por meio de:

I – Declaração Final de Espólio, no caso de transmissão causa mortis; (BRASIL, 2001).

Entende-se das normas invocadas, mormente dos arts. 23, § 1º, da Lei n.º 9.532/1997 e § 1º, art. 130 do decreto já mencionado, que quando os herdeiros decidem receber os bens de herança pelo valor atualizado, chamado nos artigos apontados como “valor de mercado”, o legislador impôs que haveria a tributação sobre a diferença apurada e

reconhecida em relação ao custo de aquisição de tais bens, pelos sucessores, quando da recepção destes ao patrimônio. Dessa forma, ao assim optarem devem estes “pagar” quando da obrigatória entrega da declaração final do espólio o valor relativo à incidência de 15% sobre o ganho de capital que foi reconhecido (§ 2º, inciso I, da Lei n.º 9.532/1997).

Ocorre que, as redações das normas estampadas nos artigos 130 do Decreto n.º 9.580/2018 e no 23 da Lei n.º 9.532/1997 revelam uma faculdade, entre transmitir os bens oriundos de herança pelo valor atualizado, praticando o fato gerador do Imposto de Renda, ou pelo valor original, para aqueles que receberão patrimônio de terceiro aos seus próprios. Se não pretendesse, o legislador, atribuir àquelas regras essas possibilidades para o contribuinte teria utilizado o verbo “dever”, mas não o “poder”, como utilizou. Este ponto será mais detidamente abordado no próximo item.

Assim, importa asseverar desde já que, não é a simples transferência por sucessão *causa mortis* que está aqui a tributar, pois esta é fato jurídico não oneroso e simples, que é apenas o resultado de um ingresso originário e gratuito no conjunto de bens dos sucessores, conforme a isenção referida lá no capítulo 2, arts. 6º e 22 da Lei n.º 7.713/1988, mas aquela que enseja em acréscimo patrimonial.

A partir da mudança da propriedade do bem ou do direito advindo do fenômeno “morte”, no caso a do instituidor da herança por óbvio, incidirá sob esta transmissão de propriedade, consoante já mencionado no capítulo 3, apenas o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD (art. 155, inciso I, da Constituição e art. 35 e seguintes do CTN)<sup>26</sup>.

Logo, a hipótese de incidência do Imposto de Renda ora estudada é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica nova pelo espólio oriunda da opção dos herdeiros em receber bens que estavam declarados na última declaração de Imposto de Renda do *de cujus* não pelo montante nesta constante, mas, sim, pelo valor atualizado do conjunto do espólio. Recepcionados tais bens pelo valor atualizado, o patrimônio final do espólio é claramente dilatado pela diferença entre o valor constante na declaração do falecido e o valor que será declarado, pelos herdeiros, na declaração final do espólio (art. 23 da Lei n.º 9.532/1997 e art. 130 do RIR).

Além disso, tecnicamente, quem seria o efetivo contribuinte da incidência do Imposto de Renda pela prática do fato gerador nessa transmissão de bens seria o espólio, e não os

---

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p.290.

sucessores propriamente ditos, pois estes, por atribuição do legislador, são os responsáveis tributários, inteligência do inciso II, do art. 131, do CTN.

Portanto, reconhecido um acréscimo patrimonial tal, no momento da transferência *causa mortis* dos bens aos sucessores, é cristalino que, quando a disponibilidade econômica ou jurídica se revela para o espólio passa a ser possível a incidência do Imposto de Renda.

## **6. Recepção pelos sucessores dos bens oriundos da herança pelo valor de aquisição**

Pôde-se extrair da literalidade do art. 23, *caput*, e §1º, da Lei n.º 9.532/1997, do art. 130 do Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/2018) e da Instrução Normativa/SRF n.º 84/2001 que, quando da recepção dos bens e direitos adquiridos por herança em razão de *causa mortis*, no patrimônio, podem ser avaliados a valor de mercado ou por valor constante da declaração de bens do *de cujus*. E, durante o inventário, optando, os sucessores, por declarar os bens pelo valor atualizado, incidirá Imposto de Renda sobre o ganho de capital, relativamente à diferença a maior entre o valor de aquisição do bem (preço original) e o valor atualizado, consoante já mencionado.

Contudo, hipótese contrária também há de ser tratada neste estudo, àquela quando os sucessores recebem e declaram os bens e direitos do instituidor da herança pelo valor de aquisição, sem o reconhecimento de acréscimo patrimonial, visto que tal é mera faculdade daqueles que o recebem.

Assim, quando os herdeiros escolherem por fazer a recepção do bem segundo o valor de aquisição (valor contido na declaração do *de cujos*), não haverá a incidência do Imposto de Renda, mas, tão somente, a incidência do ITCMD, uma vez que foi praticado seu o fato gerador.

Diferente do Imposto de Renda, o ITCMD é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal que incide sobre duas situações previstas no art. 155, inciso I, da Constituição, quais sejam: quando há transmissão de bens por doação (intervivos) ou pela *causa mortis*. Também, o CTN, em seu art. 35 e seguintes, discorre acerca do tema.

O fato gerador do ITCMD é a transmissão, como já dito nos capítulos anteriores, é mudança na propriedade do bem ou do direito. No caso da herança, ou do legado, essa transmissão ocorre no momento da morte do *de cujus*".<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p.291.

As suas alíquotas, “assim como os demais elementos formadores da obrigação tributária correspondente, devem ser estabelecidas na lei do ente tributante (Estado ou Distrito Federal)”<sup>28</sup>. Essa alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação (art. 39 do CTN). Por exemplo, para o Estado de Santa Catarina, segundo a Lei n.º 13.136/2004, as alíquotas deste imposto variam entre o percentual de 1% a 8% (art. 9º).

Outro ponto importante do ITCMD é a base de cálculo, tal qual é o valor venal dos bens transferidos. Isso significa que, o imposto será calculado mediante a aplicação de um percentual (alíquota) sobre o valor venal desses bens transmitidos (art. 38 do CTN).<sup>29</sup>

Atinente à forma de lançamento desse imposto, depende do que dispuser cada lei estadual. Na mesma linha do exemplo mencionado, se for no Estado de Santa Catarina, consoante a Lei n.º 13.136, de 25 de novembro de 2004, o modo de lançamento aqui tratado será por homologação (art. 8), uma vez que é esta a forma do recolhimento do ITCMD, no Estado.

À vista de todas as normas aqui abordadas que dão fundamento e suporte para a situação sobre a qual permite-se a incidência do Imposto de Renda objeto deste estudo, pôde-se perceber que há abrangente espaço legislativo, no ordenamento jurídico brasileiro, acerca do Imposto de Renda decorrente da sua criação pelo Poder Constituinte quando da promulgação da Constituição Federal (art. 153, inciso III, da Constituição). Sendo a efetiva instituição de tal imposto, na hipótese de reconhecimento do ganho de capital, pelos sucessores, na transmissão *causa mortis*, ter se dado por meio das Leis n.º 9.532/1997, n.º 7.713/1988 e n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), as quais foram produzidas pelo legislador na sua função típica (Poder Legislativo), assim como regulamentado por àquelas regras emanadas pelo Poder Executivo, no exercício da sua função atípica, que também dão fundamento legal ao imposto sobre a renda quando praticado o fato gerador ora estudado, quais sejam, o Decreto n.º 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda) e a Instrução Normativa n.º 84/2001 da Secretaria da Receita Federal.

---

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019, p.291.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2019,p.291.

Portanto, na realidade, o que se tem como plano de fundo deste artigo é nada mais que a concreta hierarquia das normas segundo a teoria positivista Kelseniana (pirâmide normativa), no âmbito tributário do Imposto de Renda.

## **7. Conclusão**

Pretendeu-se neste estudo analisar e discorrer acerca da possibilidade de, na sucessão hereditária advinda do evento “morte”, durante o processo de inventário, os sucessores do instituidor da herança optarem por recepcionar os bens deixados tanto pelo “valor de mercado” (valor atualizado) quanto pelo valor de aquisição desses bens (valor originário). Escolhendo, portanto, em transmitir tais bens pelo valor atualizado, será devida a incidência do Imposto de Renda, na porcentagem de 15% sobre o ganho de capital, tudo nos moldes do art. 23 da Lei n.º 9.532/1997, o art. 130 do Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/2018) e Instrução Normativa/SRF n.º 84/2001.

Em um contexto tal, resta incabível a procedência de ações judiciais que objetivam afastar a incidência tributária, como, por exemplo, no Mandado de Segurança 5024054-57.2019.4.04.7201/SC já mencionado, pois quando confirmada a hipótese de incidência pela prática do fato gerador, nasce, assim, a obrigação tributária.

Além disso, no transcorrer desta pesquisa esclareceu-se que não são os rendimentos percebidos pelos herdeiros atinentes ao “valor dos bens adquiridos por doação ou herança” (art. 6º, inciso XVI, da Lei n.º 7.713/1988) que se sujeitarão à incidência do Imposto de Renda, pois em tal hipótese a transmissão é não onerosa e gratuita, mas, sim, nas situações em que haja o reconhecimento de disponibilidade econômica nova, o ganho de capital, para aqueles que herdaram.

Por ser, a tributação aqui estudada, uma faculdade, abordou-se também a hipótese em que os sucessores elegem por fazer a recepção dos bens segundo o valor de aquisição (valor contido na declaração do *de cujos*), visto que, consoante já aludido, há uma faculdade expressa na redação daquelas normas que regem o tema. Assim, procedendo os herdeiros de tal modo, evidenciou-se que não haverá a incidência do Imposto de Renda, porque não houve a ocorrência do seu fato gerador, vez que o que foi praticado, nessa circunstância, foi o fato gerador do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Tendo em vista a hipótese trazida, não há dúvidas que o legislador ordinário, dentro da sua competência, pretendeu definir situação por meio de normas infraconstitucionais, qual seja, a possibilidade de se reconhecer, pelos sucessores, ganho de capital sobre bens deixados

pelo instituidor da herança oriundo da transmissão *causa mortis*, a fim de tributar tal situação abarcada pela expressão constitucional “*proventos de qualquer natureza*”.

## **7.Referências bibliográficas**

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966a. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 30 nov. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 30 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Brasília, BRASIL, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm). Acesso em: 30 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Brasília, BRASIL, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm). Acesso em: 30 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.580**, de 22 de novembro de 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm). Acesso em: 01 maio 2021. (2021)

BRASIL (Estado). **Lei nº 13.136**, de 25 de novembro de 2004. Disponível em: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2004/lei\\_04\\_13136.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2004/lei_04_13136.htm). Acesso em: 29 abr. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 84f**, de 2001. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14400&visao=anotado>. Acesso em: 03 nov. 2021.

BRASIL. **Código Civil nº 10.406**, de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 27 set. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, de 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 27 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 112. Brasília.



ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional tributário**. 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/cfi/3!/4/4@0.00:58.5>. Acesso em: 03 maio 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas Ltda., 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/cfi/6/22!/4/350/2@0:40.3>. Acesso em: 01 nov. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2021.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2021.