



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS - CCJP

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO

TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA NO BRASIL E SUA RELAÇÃO COM A DIRETRIZ
CONSTITUCIONAL DA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE.

ROGÉRIO DAVID CARNEIRO

Rio de Janeiro

2018

ROGÉRIO DAVID CARNEIRO

TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA NO BRASIL E SUA RELAÇÃO COM A DIRETRIZ
CONSTITUCIONAL DA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE.

Dissertação de Mestrado apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em Direito e
Políticas Públicas do Centro de Ciências Jurídicas
e Políticas da Universidade Federal do Estado do
Rio de Janeiro como requisito parcial à obtenção
do grau de Mestre em Direito

Rio de Janeiro

2018

DEDICATÓRIA

À minha família e em especial à minha esposa, por sempre me apoiarem incondicionalmente.

AGRADECIMENTOS

A todos os amigos mestrandos e aos professores do PPGD da UNIRIO, como Celso de Albuquerque, Fernando Quintana, Eduardo Domingues e Cristiane Batista. De modo particular agradeço ao meu orientador Professor José Gabriel Assis de Almeida, pelo apoio, acolhimento e divisão de conhecimento, tão importante para quem precisa de um norte no mar de pesquisas em direito e políticas públicas. À Professora Frana Elizabeth Mendes e ao Professor Manoel Messias Peixinho, que fizeram contribuições preciosas e certeiras, fundamentais para a elaboração dessa dissertação.

Aos Professores e amigos Júlio César Santiago, motivador nato de carreiras acadêmicas, e Antônio Roberto Winter de Carvalho, que dedicou algumas horas de boa tempestade cerebral me ajudando a refinar um tema como esse.

À minha família; à minha Mãe, por ter investido na minha educação como minha maior herança; e em especial à minha amada Esposa, que além de ter sido paciente e compreensiva com as fases críticas que todo mestrando atravessa, nunca se negou a ajudar dentro do seu campo de conhecimento.

Aos meus colegas do escritório em que trabalho, pela compreensão e pela força, notadamente por me darem o suporte necessário durante os períodos que me ausentei para concluir essa missão.

E principalmente, à Deus, pois sem ele, nada seria possível.

A todos, meu mais sincero obrigado.

“Podemos ter democracia neste país ou fortunas concentradas nas mãos de poucos, mas não podemos ter ambos.”

– Louis Brandeis, advogado e ex-ministro da Suprema Corte dos Estados Unidos

RESUMO

Esse trabalho parte da afirmação feita por Thomas Piketty, em sua obra “O Capital no século XXI” no sentido de que o modelo econômico em que vivemos tem aprofundado a desigualdade, chamando atenção ao fato de que está em curso uma “sociedade de herdeiros”. O escopo dessa investigação dissertativa é (i) a pesquisa sobre a tributação de heranças no Brasil e a análise o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal, que alterou o paradigma sobre a progressividade dos impostos reais no caso da tributação das heranças; (ii) a análise da relação entre a herança e a desigualdade, bem como pesquisar a relação entre o sistema tributário e as políticas públicas, analisando sua orientação como aparelho do Estado Social para o atingimento de determinada diretriz constitucional.

PALAVRAS CHAVE: Concentração de Renda; Políticas Públicas; Direito Tributário.

TAXATION OF THE INHERITANCE IN BRAZIL AND ITS RELATIONSHIP WITH THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF THE REDUCTION OF INEQUALITY.

ABSTRACT

This work is part of the statement made by Thomas Piketty in his book *Capital in the 21st Century* in the sense that the economic model in which we live has deepened the inequality, drawing attention to the fact that a "heir society" is underway. The scope of the dissertation study is (i) a research on the taxation of inheritances in Brazil and an analysis of the current understanding of the Federal Supreme Court, which changes the paradigm about a progressivity of the Estate taxes on the inheritance; (ii) an analysis of the relationship between inheritance and inequality, as well as researching the relationship between the tax system and public policies, analyzing its orientation as an apparatus of the Social State to trigger a constitutional guideline.

KEYWORDS: Concentration of income; Public policy; Tax law.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DIRPF	Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física
Ipea	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa mortis</i> e Doação
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
OIT	Organização Internacional do Trabalho;
ONU	Organização das Nações Unidas
OS	Organizações Sociais
OXFAM	<i>Oxford Committee for Famine Relief;</i>
PIB	Produto Interno Bruto
Pnud	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UFIR-RJ	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro
UTA	<i>Unidad Tributaria Anual</i>

LISTA DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1: Alvará de 17-6-1809	19
Figura 2: Alvará 17-6-1809, alíquotas	19
Figura 3: Estados brasileiros que adotam a progressividade de alíquotas em 2018	34
Figura 4: Estados que elevaram o ITCMD entre 2014 e 2017.	37
Figura 5: Comparação dos valores aproximados tributados da herança nos Estados Unidos, França, Chile Brasil.	43
Figura 6: Total de rendimentos declarados em DIRPF, Ano-Calendário 2016, Exercício 2017.	46
Figura 7: Rendimentos isentos e não tributáveis declarados em DIRPF, Ano-Calendário 2016, Exercício 2017, em ordem decrescente, ranqueado até a 10ª posição.	47
Figura 8: Receita Tributária por Tributos e Competência, 2012 a 2016, com desagregação dos tributos estaduais em R\$ Milhões.	53
Figura 9: População global adulta e a repartição da riqueza agrupadas por faixas em 2017.	70
Figura 10: Resumo da Distribuição da Renda por Decil e dos centésimos e milésimos superiores em 2014.	71
Figura 11: A concentração de renda no topo do 1% mais rico, antes do pagamento do imposto de renda.	72
Figura 12: Fração da renda nacional recebida pelo 1% mais rico no Brasil e em países desenvolvidos selecionados.	73
Figura 13: Fração da renda nacional recebida pelo 1% mais rico no Brasil e em países em desenvolvimento selecionados.	74
Figura 14: Curva de Kuznets, onde após o ápice do crescimento industrial, a desigualdade de renda começa a ceder e, diminuindo a diferença entre os muitos ricos e os pobres.	75
Figura 15: Segundo Piketty, a redução da desigualdade que ocorreu nos países desenvolvidos entre 1900-1910 e 1950-1960 foi, antes de tudo, resultado das guerras e das políticas públicas adotadas para atenuar o impacto desses choques.	77
Figura 16: Participação da herança da França nos recursos totais (herança e trabalho) das gerações nascidas nos anos 1790 – 2030.	82
Figura 17: Carga tributária por base de incidência de 2002 a 2015.	95

Figura 18: Comparação por base de incidência “consumo de bens de serviços” entre o Brasil e países da OCDE selecionados, para o ano de 2015 em percentual do PIB.	96
Figura 19: Comparação por base de incidência “renda, lucro e ganho de capital” entre o Brasil e países da OCDE selecionados, para o ano de 2015 em percentual do PIB.	97
Figura 20: Comparação por base de incidência “Propriedade” entre o Brasil e países da OCDE selecionados, para o ano de 2015 em percentual do PIB.	98
Figura 21 Fluxo econômico de Herança no Brasil, em % da Renda Nacional, 2007-2014.	103
Figura 22 composição dos rendimentos não tributáveis como percentual do rendimento total (%), Brasil, entre 2007-2013	104

LISTA DE TABELAS

	Pág.
Tabela 1: Valores previstos na lei 7.786/2017	34
Tabela 2: Alíquotas do ITCMD vigentes nos estados brasileiros em 2018. Fonte: elaboração própria	35
Tabela 3: Alíquotas máximas sobre a tributação da herança entre os herdeiros em linha direta para os países selecionados da OCDE.	37
Tabela 4: Alíquotas máximas e tipo de incidência sobre a tributação da herança para os países selecionados da OCDE.	39
Tabela 5: Alíquotas federais sobre a tributação das heranças nos EUA. . .	39
Tabela 6: Alíquotas na França sobre a tributação da herança para herdeiros em linha reta.	41
Tabela 7: Alíquotas no Chile sobre a tributação da herança para herdeiros em linha reta.	42
Tabela 8: Total em bilhões de reais de heranças e doações informados na DIRPF 2016/2017 por Estado.	47
Tabela 9: Declarações agrupadas por faixas de valores a título de doações e heranças na DIRPF 2016/2017.	48
Tabela 10: Arrecadação do ITCMD acumulado no ano de 2016 nas unidades federativas do Brasil.	50
Tabela 11: Resumo das Declarações por Natureza de Ocupação, notadamente a natureza “Espólio” na DIRPF 2016/2017.	52
Tabela 12: Arrecadação do ITCMD acumulado, 2012 a 2016, no Estado do Rio de Janeiro.	54
Tabela 13: Progressividade do ITCMD na lei pernambucana 11.413/96 por grau de parentesco.	66
Tabela 14: Incidência do Imposto de Renda Pessoa Física.	93

SUMÁRIO

	Pág.
INTRODUÇÃO	14
1. A TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA	18
1.1. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇAS	18
1.2. ASPECTOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA NO BRASIL	22
1.2.1. Ausência de lei complementar	23
1.2.2. Materialidade	26
1.2.3. Contribuintes e responsáveis	29
1.2.4. Base de cálculo e alíquota	30
1.2.5. Progressividade das alíquotas	33
1.3. NOTAS DE DIREITO COMPARADO	36
1.4. DADOS SOBRE A HERANÇA NO BRASIL E A RESPECTIVA TRIBUTAÇÃO	44
2. A PROGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF	56
2.1. CLASSIFICAÇÃO ENTRE IMPOSTOS PESSOAIS, REAIS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: OBSTÁCULO À PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS	56
2.2. O <i>LEADING CASE</i> QUE TEVE COMO ORIGEM A PROGRESSIVIDADE PREVISTA NA LEI GAÚCHA	58
2.3. O ACÓRDÃO PROFERIDO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045/RS - NOVA COMPREENSÃO DA PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS	61
2.4. GRAU DE PARENTESCO COMO CRITÉRIO DA PROGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS	66

3. HERANÇA, DESIGUALDADE E POLÍTICAS PÚBLICAS: O PAPEL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	69
3.1. BRASIL: A MAIOR CONCENTRAÇÃO DE RENDA DO MUNDO?	69
3.2. A HERANÇA E A INFLUÊNCIA NO QUADRO DA DESIGUALDADE	74
3.2.1. A força fundamental de divergência $r > g$	75
3.2.2. Concentração de riqueza e herança.	79
3.3. TRIBUTAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS	83
3.3.1 Políticas públicas. definições e conceitos	85
3.3.2 Extrafiscalidade. progressividade e políticas públicas . . .	91
3.3.3. A regressividade do sistema tributário brasileiro	95
3.4. A PROGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA COMO INSTRUMENTO EFICAZ PARA REDUZIR A DESIGUALDADE NO BRASIL	100
CONCLUSÃO	106
REFERÊNCIAS	110

INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro, como delineado no artigo 3º da nossa Lei maior, tem dentre seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade justa, a eliminação da pobreza e a superação das desigualdades sociais.

Trata-se da incorporação, no plano jurídico pátrio, das modificações ocorridas durante o século XX. Para Marco Aurélio Greco, a Constituição Federal de 1988 é a Constituição da Sociedade¹, preocupada em definir o perfil básico da sociedade civil, diferentemente da Constituição Federal de 1967, considerada a Constituição em que o Estado estava em primeiro plano.

Não é ocioso nesse momento recordar a doutrina de José Joaquim Gomes Canotilho, para quem os objetivos fundamentais possuem eficácia prospectiva e devem ser realizados na melhor medida do possível. Demandam assim a realização de políticas que os levem em conta e procurem atendê-los².

Nesse sentido, ao analisarmos a Carta Magna vigente e partirmos da perspectiva que a Constituição brasileira de 1988 é uma constituição modeladora de um Estado Social e Democrático de Direito, a implementação de políticas públicas de longo prazo que busquem a efetivação dos objetivos da república é a direção a ser perseguida pelos governantes ascendidos ao Poder.

Uma vez investida ao Estado e à Sociedade a tarefa de desenvolver medidas eficazes para a promoção de uma sociedade justa e igualitária, não demorou muito para a doutrina especializada perceber que o sistema tributário é um dos instrumentos mais poderosos para por tais objetivos em prática. Como afirma Fernando Facury Scaff, não se deve pensar o Direito Tributário apenas como um instrumento de arrecadação, mas também como um instrumento para a consecução de políticas públicas³.

A aceitação da ideia de que o direito tributário pode ser visto como ferramenta de políticas públicas ganha ainda mais contornos num sistema econômico capitalista, como é o caso do Brasil. Muito embora a economia capitalista de mercado seja o

¹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godói. (Org.). Solidariedade social e tributação. 1ed. São Paulo: Dialética, 2005, v. 1, p. 168-190

² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador. Coimbra: Coimbra, 1994. P. 315.

³ SCAFF, Fernando Facury ; TUPIASSU, L. V. C. ; TUPIASSU, L. V. C. . Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico. Verba Juris (UFPB), v. 3, p. 154-190, 2004.

melhor meio que dispomos para gerar empregos e criar riquezas, ela inevitavelmente gera grandes desigualdades econômicas e sociais, que frequentemente se tornam hereditárias⁴.

O economista francês Thomas Piketty, em sua obra de grande repercussão sobre a história do capital e sua repartição, afirma que o modelo econômico em que vivemos tem aprofundado a desigualdade, chamando atenção ao fato de que está em curso uma “sociedade de herdeiros”. Nesse paradigma, surge o dever de atuação do Estado, para o qual as políticas públicas devem solucionar a questão, criando mecanismos permanentes de redução da desigualdade.

Dessa forma, os tributos passam a ser vistos como o instrumento mais significativo pelo qual o sistema político põe em prática determinada concepção de justiça econômica, sendo ultrapassada a noção de que o sistema tributário é o simples meio pelo qual são pagos a estrutura do governo e o fornecimento de serviços públicos⁵.

Muito embora o Senado Federal tenha editado a Resolução nº 9 de 05 de maio de 1992⁶, estabelecendo a alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação (ITCMD) em oito por cento, possibilitando ainda a progressividade das alíquotas, é fato que a maioria dos Estados não adota a alíquota máxima, tampouco a sistemática da progressividade.

Em maio do ano de 2014 o Jornal Estado de São Paulo veiculou levantamento⁷ em que destaca que a alíquota média do imposto sobre a herança no Brasil é de 3,9%, exemplificando que equivale a um décimo do montante devido na Inglaterra e um terço do Chile. Até a data da veiculação dessa notícia, das 27 unidades federadas, apenas 03 utilizavam-se das alíquotas progressivas⁸.

Acresça-se o atual debate sobre a relação entre a desigualdade e tributação, sendo esse um dos temas mais desafiadores do momento. Se os direitos sociais previstos em nossa Constituição não devem permanecer apenas no papel, há que se fazer a seguinte indagação: de acordo com a realidade do sistema tributário brasileiro,

⁴ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O Mito da propriedade. Ed. Martins Fontes, São Paulo 2005. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. Título original: The myth of ownership: taxes and justice.

⁵ Cf. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas, Ob. Cit, p. 249

⁶ Editada por força do inciso IV do § 1º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988

⁷ Disponível em <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-e-um-dos-que-menos-tributam-heranca-no-mundo-imp-,1170532>, acesso em 15/04/2017.

⁸ Os Estados são: Bahia, Ceará e Santa Catarina.

e com as previsões constitucionais, é possível que a tributação contribua para diminuir ou aumentar as desigualdades?

O jornal inglês “The Economist”⁹ em dezembro de 2017 traz uma reflexão sobre o paradoxo com que os governantes precisam lidar. Se por um lado, as “*death taxes*”¹⁰ são rejeitadas pela população que em parte as enxerga como uma espécie de bitributação (afinal, o detentor do patrimônio já pagou imposto de renda para formar seu patrimônio em vida), por outro, há o fato de que o fluxo anual de heranças em alguns países ricos é de cerca de 10% do PIB, sendo que metade dos bilionários da Europa herdaram a sua riqueza, perpetuando altos níveis de desigualdade. Dessa forma, conclui o periódico, se os governos pretendem evitar a criação de uma elite hereditária, o dilema está posto.

Diante destes dados empíricos, considerando a preocupação atual da aproximação da interpretação do Direito aos ideais de Justiça, os pilares da CF de 1988, e ainda, o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a progressividade do ITCMD¹¹, surge a necessidade de analisar a tributação sobre a herança no Brasil, e indagar se esse é um instrumento eficaz para a redução da desigualdade.

O presente trabalho está desenvolvido em três capítulos nos quais serão abordadas as seguintes questões:

O primeiro capítulo versa traz um breve histórico da tributação da herança, bem como dos aspectos jurídicos fundamentais do Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* – ITCMD previsto na Constituição Federal, considerando seus principais contornos e as suas especificidades dentro do sistema tributário pátrio. O capítulo versará também sobre o direito comparado, analisando o funcionamento da tributação da herança em diversos países.

O eixo central do capítulo dois consiste em analisar os principais dilemas enfrentados pela Supremo Tribunal Federal no que se refere à progressividade tributação da herança, notadamente a virada paradigmática ocorrida quando do julgamento do RE 562.045, no qual o Pleno do Supremo Tribunal Federal alterou o

⁹ Disponível em: <https://www.economist.com/blogs/economist-explains/2017/12/economist-explains-4>, acesso em 22/01/2018.

¹⁰ Tributos sucessórios, tradução do autor.

¹¹ RE 562.045, julgado pelo pleno do STF em 2013, onde por maioria os Ministros entenderam que a lei gaúcha instituidora da progressividade do ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação) não seria inconstitucional. Esclareça-se que o debate deu-se sobre a clássica diferenciação entre impostos reais x impostos pessoais, capacidade contributiva e progressividade.

entendimento então vigente sobre a impossibilidade de se adotar alíquotas progressivas para os impostos reais, (no caso, o ITCMD), lançando uma nova compreensão do princípio da capacidade contributiva previsto no ordenamento constitucional.

O terceiro capítulo tem por objetivo pesquisar a relação entre a herança e a desigualdade, a relação com a acumulação intergeracional da riqueza e a estratificação social, sob o prisma da igualdade equitativa de oportunidades e a análise da advertência feita por Thomas Piketty, no sentido de que podemos chegar à uma “sociedade de herdeiros”.

Ainda no capítulo, três será analisada a relação entre o direito tributário e as políticas públicas. O manejo das técnicas de tributação para o alcance de objetivos socialmente relevantes é seara que ainda precisa de amadurecimento, para a correta análise de suas possíveis tipologias e efeitos. Essa análise da legitimidade do uso sistema tributário como um dos instrumentos de apoio às políticas públicas poderá desaguar em novas reflexões sobre o modelo ideal de tributação, com vistas a atender as finalidades constitucionalmente previstas e socialmente relevantes.

A proposta é efetuar a pesquisa pelo método hipotético-dedutivo, posto que visa à decomposição de um problema jurídico em seus diversos aspectos, relações e níveis. Neste cenário, serão utilizados dois tipos de pesquisas, a saber: a pesquisa bibliográfica, constituída principalmente de artigos científicos e livros e a pesquisa jurisprudencial, constituída principalmente dos julgados mais relevantes sobre o tema nos tribunais, em especial do Supremo Tribunal Federal.

CAPÍTULO 1

A TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA

1.1. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA

O imposto sobre a herança, que no Brasil é chamado de imposto sobre a transmissão *causa mortis*, trata-se de um dos tributos mais antigos que se tem conhecimento. A doutrina notícia que já na civilização egípcia havia um tributo com essas características¹², sendo que o exemplo mais evidente remonta à civilização romana, no ano 5 d.C., a *Lex Julia Vicesima hereditatis*, conforme leciona Antônio Nicácio:

Tendo necessidade de suprir o erário de fundos indispensáveis à manutenção das pensões dos militares, propôs Augusto ao Senado a criação de um imposto de 5% sobre as heranças e legados. Diante da resistência oferecida à proposição, dada a repulsa então existente ao pagamento de qualquer tributo, considerado um ônus odioso, de caráter servil e incompatível com a liberdade do cidadão, ameaçou estender o imposto territorial – restrito às províncias – aos cidadãos romanos, logrando, dessa forma, conseguir a aprovação da lei da “vicesima hereditatum”. Entre um e outro, preferiu-se o imposto sobre as heranças e legados, que somente incidiria sobre os cidadãos romanos. Salvo a tempo de Caracala, em que foi elevada para 10%, permaneceu a taxa do imposto inalterada durante toda a sua vigência¹³.

No fim do século XVIII, em 1791, a França implementou um novo imposto sobre heranças, bem próximo dos moldes atuais, sendo considerado universal em três sentidos: atingiu todos os tipos de bens e propriedades; quaisquer que sejam seus detentores (nobres ou plebeus) e; visou tributar quaisquer dos montantes, por menores que fossem. Fruto da revolução francesa, o objetivo não era apenas de trazer receitas fiscais para o novo regime, mas permitir ao governo conservar o registro do conjunto das transmissões patrimoniais pela herança¹⁴.

No Brasil, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* iniciou-se com a vinda

¹² Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes, na sua obra *Impostos sobre Transmissão Causa mortis e Doação – ITCMD* (2ª edição, Editora Revista dos Tribunais. São Paulo:2005) aponta como origem da tributação sobre as transmissões gratuitas de bens, o Egito antigo, no reinado de Psamético I (666 a 654a.C.), em que se impunha pagamento de taxa de 10% a 15% sobre o valor dos bens transmitidos por herança.

¹³ NICÁCIO, Antônio. Do imposto de transmissão de propriedade “*causa mortis*”. Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, pp 26 e 27

¹⁴ PIKETTY, Thomas, O capital no Século XXI. Tradutor: DE Bolle, Monica Baumgarten, Editora: INTRINSECA, 2014. P. 329

de D. João VI para o Brasil. O imposto sucessório, conhecido como “décima de heranças de legados”¹⁵ foi instituído pelo Alvará de 17 de junho de 1.809. Curioso notar que os ascendentes e descendentes eram isentos da tributação e com isso, consta do aludido Alvará que essa forma de tributação poderia se estabelecer sem grave incomodo ao contribuinte, pois oriundo de um fortuito. Segue trecho do Alvará¹⁶:

Figura 1: Alvará de 17/06/1809. Fonte: Senado Federal

e pôr outra parte, que os impostos nas heranças e legados, que não provierem de ascendentes e descendentes, se podem estabelecer sem grave incommodo dos que as vierem a perceber, por serem um benefício fortuito, e que lhes não é devido de rigoroso direito e obrigação e conhecido e praticado por algumas nações civilizadas antigas e modernas, e que podem facilmente arrecadar-se na repartição em que se cobram os direitos do sello, determinando-se e fazendo-se necessario que as quitações que se derem em Juizo para serem os testamenteiros desobrigados, sejam selladas, pagando-se pelo sello a porção que for imposta, e dando-se outras providencias para se fazer esta arrecadação com exactidão e facilidade : hei por bem, tendo ouvido o parecer de

Dessa forma, o primeiro imposto sobre as heranças do Brasil recaia apenas nos parentes colaterais até segundo grau, com uma alíquota de 10%. Para os demais parentes além do segundo grau e para não parentes, a alíquota era de 20%:

Figura 2: Alvará 17-6-1809, alíquotas. Fonte: Senado Federal

VIII. Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatario, por effeito de testamento, poderá ser aceita em Juizo, nem se poderá com ella haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente sellada, pagando-se por este sello a decima da herança ou legado que effectivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros ou legatarios descendentes ou ascendentes do testador.

IX. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes do fallecido ab-intestado; com differença, porém, que o herdeiro que for parente do fallecido ab-intestado até o segundo gráo inclusive, contado na fórma do Direito Canonico, não poderá ser empossado da herança sem que tendo feito inventario, e constando por documento autentico a quantia liquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o sello, e com elle pago a decima da herança que realmente arrecadar ; e a quinta parte, sendo parente fóra do segundo gráo. E os Ministros a quem toca, farão que os testamenteiros não sejam omissos em dar conta dos testamentos e que de todas as heranças ab-intestado, não havendo herdeiros forçados, se proceda a inventario e entrega judicial para poderem ter logar estas providencias.

A Constituição de 1891 que inaugurou a fase republicana no Brasil e repartiu

¹⁵ A denominação de “Imposto de Transmissão de Propriedade” foi instituída apenas em 1867, pela Lei 1507, compreendendo também o imposto sobre a transmissão por ato entre vivos, que até então era conhecido como a “sis”, instituída no ano de 1809 pelo Alvará de 3 de junho prevendo uma alíquota de 5% sobre o valor dos escravos doados.

¹⁶BRASIL. Alvará de 17- de junho de 1809. em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/publicacoes/doimperio/colecao1.html>, Acesso em 10/12/2017.

competências tributárias, atribuiu aos Estados a competência exclusiva para instituir impostos sobre a transmissão de propriedade, conforme artigo 9º, parágrafo terceiro¹⁷. Com a Constituição de 1934, o imposto foi dividido em transmissão de propriedade *causa mortis* e transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, mantendo-se, todavia, a competência dos Estados para a cobrança de ambos. O artigo 128 previa alíquotas progressivas para as transmissões por herança ou legado¹⁸.

A Constituição de 1937 manteve a divisão do imposto em *causa mortis* e *inter vivos* (artigo 23, alíneas 'b' e 'c'), não reproduzindo a regra do artigo 128 da Constituição anterior. Idem com a Constituição de 1946 (artigo 19, incisos I e II). A mudança mais significativa será observada com a Emenda Constitucional n. 5, de 21 de novembro de 1961, em que foi alterada a competência do imposto *inter vivos*, passando para os Municípios, permanecendo a tributação das heranças na competência tributária dos Estados.

Em 1965, por meio da Emenda Constitucional n. 18 que alterou o sistema tributário nacional, os impostos sobre a transmissão de bens foram reagrupados num só, passando novamente à competência tributária dos Estados. Pelo texto da Emenda, somente a transmissão da propriedade imobiliária se sujeitaria à incidência, excluindo-se os bens móveis. Uma novidade foi a atribuição ao Senado Federal para a fixação de limites por meio de resolução¹⁹.

A Constituição Federal de 1967, artigo 24, inciso I, e a EC 1/69, artigo 23, I mantiveram o mesmo tratamento então vigente, sendo que a Emenda Constitucional ao manter a regra de estabelecer limites por resolução do Senado Federal, atribuiu ao Presidente da República a iniciativa da formulação dessa proposta.

Foi a Constituição Federal de 1988 que alterou a sistemática então vigente, voltando a dividir os impostos sobre a transmissão em *causa mortis* e *inter vivos*, alterando a competência tributária para Estados (artigo 155, I) e Municípios (artigo 156, II), respectivamente, na forma da redação abaixo:

¹⁷ Art. 9º E' da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2º Sobre imóveis rurais e urbanos;

3º Sobre transmissão de propriedade;

¹⁸ Art 128. Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.

¹⁹ Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

(...)

§ 4º A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 8º, número II, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

A grande inovação da Constituição Federal de 1988, em se tratando da tributação da herança, foi a previsão da respectiva incidência sobre bens móveis, algo até então inexistente no Brasil. Dessa forma, os bens considerados móveis, na forma prevista pelo Código Civil²⁰, passaram a ser incluídos na base de cálculo do ITCMD.

Cumprindo a previsão constitucional contida no inciso IV, foi publicado no Diário Oficial da União em 06/05/1992 a Resolução do Senado Federal nº 09, estabelecendo a alíquota máxima de 8% para o citado imposto. O respectivo artigo segundo estabeleceu que as alíquotas poderiam ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber. Para tanto, os Estados poderiam fixá-las em lei estadual²¹.

A previsão da progressividade do ITCMD instaurou um longo debate sobre a possibilidade de aplicação das alíquotas progressivas aos impostos considerados de natureza real, já que os precedentes vigentes à época apontavam no sentido dessa inconstitucionalidade²². Não por menos, as leis dos Estados que previam a progressividade das alíquotas foram alvo de inúmeras ações judiciais.

²⁰ Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

²¹ (...) Art. 2º. As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 153.771 do Estado de Minas Gerais. *Lex*: Jurisprudência do STF;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 234.105 do Estado de São Paulo. *Lex*: Jurisprudência do STF.

Vale notar que, como visto na introdução dessa dissertação, até maio de 2014, das 27 unidades federadas, apenas 3 utilizavam alíquotas progressivas. Talvez o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) tenha desencorajado as demais unidades federadas quanto a instituição das faixas progressivas. Atualmente, o STF alterou sua orientação sobre o assunto e o cenário mudou. No capítulo dois deste trabalho o assunto será relacionado, sob cotejo analítico dessa importante guinada paradigmática que ocorreu no direito brasileiro.

No subcapítulo seguinte, estudaremos os aspectos fundamentais do ITCMD, tais como competência e função, fato gerador, contribuintes e responsáveis, base de cálculo e alíquota, e a lacuna causada pela falta de lei complementar para tratar da matéria.

1.2. ASPECTOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA NO BRASIL

1.2.1. Ausência de lei complementar

A Constituição Federal de 1988 outorgou à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, em especial a função de prever as bases de cálculo e contribuintes, o lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, conforme artigo 146 do texto constitucional²³.

No que se refere ao imposto sobre heranças, trouxe ainda a CF/88 outra disciplina no artigo 155, parágrafo 1º, III, “b”, no sentido de depender da regulação por lei complementar a competência para a respectiva instituição sobre os bens do *de cujus* que possuir ativos no exterior, fosse residente, domiciliado ou ainda ter o inventário processado em outro país.

²³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Devido a ausência da citada lei para regular o imposto sucessório, a solução encontrada pelo ordenamento jurídico foi a de aplicar os dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) e da legislação existente que não colidissem com a Constituição Federal, frente ao princípio da recepção.

Esse vácuo normativo causado pela falta de uma lei complementar nacional para tratar da tributação das heranças não poderia ser um óbice intransponível, sob pena de se inviabilizar a arrecadação fiscal dos Estados, impactando no sistema federativo, conforme magistério de Misabel Derzi:

A norma atribuidora da competência legislativa é originária (não derivada) e goza de eficácia imediata, não podendo o exercício dessa competência depender da edição de uma lei federal infraconstitucional prévia, sob pena de se abalarem as bases do federalismo²⁴

Ademais, o artigo 34, parágrafos 3º e 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), prescreve a autonomia dos Estados:

Art. 34 - O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento firmado por ambas as turmas²⁵, no sentido de que ante a omissão do legislador federal em estabelecer normas gerais pertinentes, os Estados-Membros, também em matéria tributária, podem fazer uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no artigo 24, § 3º da Carta Magna²⁶, reconhecendo, portanto, a constitucionalidade das legislações

²⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado, Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª ed. revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/96 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. P. 507

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 236.931 do Estado de São Paulo. *Lex: Jurisprudência do STF*;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Rec. Extraordinário n. 191.703 do Estado de São Paulo. *Lex: Jurisprudência do STF*.

²⁶ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

estaduais sobre a matéria.

O mesmo entendimento não se aplica na hipótese de instituição por parte dos Estados do ITCMD sobre os bens situados em outro país; quando o *de cujus* for residente ou domiciliado no exterior; ou quando o inventário for processado em outro país.

Por conta da previsão legal específica contida no artigo 155, § 1º, III, letras “a” e “b”, da Constituição, enquanto não houver Lei Complementar nacional para suprir a lacuna legislativa, os Estados estariam impedidos de exercer a sua respectiva competência, frente aos riscos de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional.

Em 2015, no Recurso Extraordinário 851.108-SP²⁷ de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, o STF reconheceu a Repercussão Geral da matéria (Tema 825), em pronunciamento assim sintetizado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR. ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS “A” E “B”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO. É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras “a” e “b”, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados--Membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT. os precedentes tem se mostrado favorável ao reconhecimento Isso porque, depende de regulação por lei complementar, ainda inexistente.

O Recurso Extraordinário em apreço ainda não foi analisado pelo pleno do STF. No entanto, a Procuradoria Geral da República já apresentou seu parecer, no sentido dos Estados-Membros não possuírem competência legislativa plena para essa matéria, adotando a seguinte Tese de Repercussão Geral para o Tema 825:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 825. ITCMD. SITUAÇÕES COM CONEXÃO INTERNACIONAL. LEI COMPLEMENTAR PRÉVIA. NECESSIDADE IMPERATIVA. COMPETÊNCIA PLENA DOS ESTADOS. EXERCÍCIO IMEDIATO. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO.
1 – Tese de Repercussão Geral (Tema 825): não é permitido aos Estados-

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 851.108 do Estado de São Paulo. *Lex*: Jurisprudência do STF;

Membros fazer uso de competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, “a” e “b”, da Lei Maior, pois imprescindível a edição prévia de lei complementar, considerados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional.

Ante a ausência de Lei Complementar nacional, ainda não editada pelo Congresso Nacional, coube ao Código Tributário Nacional a função de dar os contornos gerais do imposto sobre a transmissão *causa mortis* de competência dos Estados. Isto é, pelo princípio da recepção, os dispositivos do CTN regem a matéria, nos pontos não conflitantes com a Constituição Federal, são utilizados para dirimir dúvidas e controvérsias relacionados ao ITCMD.

Não é ocioso dizer que embora o CTN se trate de lei ordinária, não há mais divergência de sua recepção pela CF/88 como lei complementar material por previsão do artigo 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²⁸.

Nesse giro, os dispositivos pertinentes estão na seção III, capítulo III do CTN, denominada “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, compreendido entre os artigos 35 a 42. Podemos ainda dizer que os dispositivos que mais acentuam sua hipótese de incidência são: a) o artigo 35, ao tratar a incidência sobre a transmissão a qualquer título e prever, no seu parágrafo único, que nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários; b) artigo 38, ao prever que a base de cálculo será o valor venal do bem ou direito transmitido.

A questão é que o CTN, ao tratar da incidência sobre a transmissão de bens, apenas o faz sobre os imóveis, já que ao tempo de sua publicação, a Constituição não previa a incidência sobre os bens móveis. No entanto, isso não põe óbice intransponível em vista da já citada acima competência impositiva dos Estados-Membros para legislarem sobre a matéria, de maneira que todas as leis estaduais sobre a matéria previram a tributação sobre os bens móveis sem qualquer resquício

²⁸ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º

de inconstitucionalidade.

Dada essa característica um tanto quanto peculiar do ITCMD, os seus aspectos fundamentais são estruturados a partir de preceitos constitucionais e civis, além da legislação estadual e distrital, para que correta interpretação e aplicação dentro do ordenamento jurídico.

1.2.2. Materialidade

A materialidade da tributação da herança é a transmissão *causa mortis* da propriedade ou de bens e direitos. Isto é, nos termos da lei civil, aberta a sucessão, transmitem-se desde logo aos herdeiros legítimos e testamentários os bens do espólio. Sobre o direito das sucessões, Maria Helena Diniz leciona que:

O direito das sucessões vem a ser o conjunto de normas que disciplinam a transferência de patrimônio de alguém, depois de sua morte, ao herdeiro, em virtude de lei ou de testamento (CC, art. 1.786). Consiste, portanto, no complexo de disposições jurídicas que regem a transmissão de bens ou valores e dívidas do falecido, ou seja, a transmissão do ativo e do passivo do de cujus ao herdeiro. (...) o termo sucessão indica o fato de uma pessoa inserir-se na titularidade de uma relação jurídica que lhe advém de uma outra pessoa. (...) É a sucessão *mortis causa* que, no conceito subjetivo, vem a ser o direito em virtude do qual a herança é devolvida a alguém, ou, por outras palavras, é o direito por força do qual alguém recolhe os bens da herança, e, no conceito objetivo, indica a universalidade dos bens do de cujus que ficaram, com seus encargos e direitos.²⁹

Sobre o tema, leciona Hugo de Brito Machado:

A morte opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens que a pessoa natural possui. Seja por força da lei, simplesmente, seja por força de ato de última vontade do autor da herança. A formalização dessa transmissão de propriedade ordinariamente ocorre mediante o processo de inventário, e no âmbito deste o imposto é lançado pela autoridade competente e pago pelos interessados. Tratando-se imóveis, faz-se depois o registro necessário no Cartório de Imóveis. Necessário para formalizar a transmissão da propriedade, que se opera com a morte do proprietário anterior³⁰.

Para este estudo, em se tratando da análise sob a ótica tributária, ressaltamos que é o recebimento de uma herança que preenche o requisito da hipótese de incidência dessa exação. Daí porque é assente nos Tribunais preceito de que o imposto sobre a

²⁹ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões. 22. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2003. v. 6. p. 3, 15-16

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, 28ª Ed., p. 378,

herança tem como fato gerador a transmissão *causa mortis*, que no direito brasileiro coincide com a morte, por força do direito de sucessão³¹.

Dado ao lapso temporal típico do procedimento de inventário, dúvidas surgiram sobre o prazo decadencial de lançamento do tributo. Se o fato gerador ocorre quando aberta a sucessão, caso o ITCMD não seja recolhido dentro do quinquênio legal sem o correspondente lançamento do crédito tributário, teria ocorrido a decadência do direito da fazenda pública constituir o crédito?

A resposta é negativa. A tese vencedora nos tribunais pacificou-se no sentido de que embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão, a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação do patrimônio transferido e dos herdeiros ou legatários, de maneira que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento³².

É esse o sentido que se deve extrair das Súmulas 113 e 114 do STF:

SÚMULA 113

O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

SÚMULA 114

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

Por força do artigo 654 do Código de Processo Civil (CPC) vigente, é necessário prova de pagamento do imposto de transmissão a título *causa mortis* e também a prova de certidão negativa de dívida para com a Fazenda Pública para o juiz julgar por sentença a partilha. O parágrafo único do respectivo dispositivo determina que caso haja reserva para o pagamento da dívida fazendária, o julgamento da partilha não estará impedido.

No entanto, caso cinco anos após a sentença homologatória da partilha a fazenda pública competente não tenha constituído o crédito tributário, forçoso será o reconhecimento da decadência, extinguindo, por conseguinte, o direito da fazenda.

Vale ressaltar que, no arrolamento sumário, procedimento mais simples e

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 464.419 do Estado de São Paulo. *Lex*: Jurisprudência STJ.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 752.808 do Estado do Rio de Janeiro. *Lex*: Jurisprudência STJ.

célere pelo qual é formulada previamente pelos herdeiros capazes uma partilha amigável para posterior homologação de plano pelo Juiz, descabe discussão a despeito do ITCMD para a sentença de homologação. Eis o dispositivo do o Código de Processo Civil:

Art. 662. No arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio.

§ 1o (...)

§ 2o O imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros.

Ainda sobre o arrolamento, houve uma mudança quando da entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, em março de 2016. Na vigência do diploma processual antigo, o formal de partilha e os alvarás somente seriam expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos. Pela redação atual, o fisco será intimado para o lançamento administrativo do imposto sucessórios e outros porventura devidos³³.

O Código Civil ao dispor sobre o direito sucessório, assegura ao herdeiro ou legatário a possibilidade de renúncia à herança³⁴. Nessa conjectura, fixando a premissa de que é o recebimento de uma herança o fato gerador o imposto sucessório, a *contrario sensu* a renúncia à herança não preenche o requisito para a mencionada exação. Nesse turno, por exemplo, segue à colação a legislação do Estado do Rio de Janeiro, que assim prevê em seu artigo 7º:

LEI Nº 7174 DE 28 DE DEZEMBRO 2015.

Art. 7º O imposto não incide:

I – quando houver renúncia pura e simples à herança ou ao legado, sem ressalva ou condição, desde que o renunciante não indique beneficiário ou tenha praticado ato que demonstre aceitação;

³³ Art. 659.

(...)

§ 2o Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida, serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do § 2o do art. 662.

³⁴ Art. 1.806. A renúncia da herança deve constar expressamente de instrumento público ou termo judicial.

1.2.3. Contribuintes e responsáveis

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 42, limita-se a fixar que o contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. Sendo o imposto sobre a herança um tributo de competência ativa estadual, nossos olhos devem se voltar para a legislação dos respectivos Estados-Membros.

Entretanto, por força do disposto no inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN, o contribuinte a ser definido pela legislação precisa guardar relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Ora, o imposto sucessório não incide sobre bens do espólio, mas sobre o quinhão recebido pelo herdeiro. Dessa forma, o contribuinte do ITCMD não pode se distanciar dessa realidade fática.

Valendo-se a título de exemplo da legislação do Estado do Rio de Janeiro, o contribuinte do imposto sucessório é assim entendido a pessoa em favor da qual se opera a transmissão do bem ou direito por *causa mortis*, tal qual o herdeiro, o legatário ou o fiduciário³⁵.

Quanto ao responsável, segundo previsão do CTN, é a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação de pagar o tributo decorra de disposição expressa de lei³⁶. Recorrendo novamente à legislação fluminense, foram eleitos como responsáveis solidários ao pagamento pelo imposto sucessório³⁷: a) os notários, os registradores, os escrivães e os demais servidores do Poder Judiciário, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, que não exigirem o cumprimento do disposto na legislação tributária; b) o inventariante ou o testamentário em relação aos atos que praticar; c) qualquer pessoa natural ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido; d) o cessionário, inclusive na cessão

³⁵ Instituto do fideicomisso, conforme explica a autora Maria Helena Diniz: “A substituição fideicomissária consiste na instituição de herdeiro ou legatário, designado fiduciário, com a obrigação de, por sua morte, acerto tempo ou por condição preestabelecida, transmitir a outra pessoa, chamada fideicomissário, a herança ou legado. Se incidir o fideicomisso em bens determinados, ter-se-á fideicomisso particular, e se assumir o aspecto de uma herança, abrangendo a totalidade ou uma quota parte do espólio, será fideicomisso universal”. (Ob. Cit. p.341)

³⁶ CTN.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

³⁷ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei 7174 de 28 de dezembro de 2015.

onerosa, em relação ao imposto devido pela transmissão *causa mortis* dos direitos hereditários a ele cedidos; e) a pessoa natural ou jurídica que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e f) os coerdeiros, legatários e codonatários, em relação à totalidade do bem transmitido.

1.2.4. Base de cálculo e alíquota

A peculiaridade do ITCMD, dado a ausência de uma lei complementar federal para reger a matéria, causa reflexos na identificação de sua base de cálculo.

De início, para adequada interpretação, devemos nos valer novamente das lições do direito civil. Nesse seguir, é de relevo destacar que o quinhão a ser herdado na verdade corresponde à parte líquida dos bens deixados pelo *de cujus*, já que as dívidas do espólio devem ser abatidas do monte a ser herdado. Nos dizeres da autora Maria Helena Diniz: “somente a herança líquida é que será objeto de partilha, constituindo o monte partível. A partilha incidirá exclusivamente sobre esse acervo líquido, pois onde houver débitos não há herança”³⁸.

Portanto, devemos ter em mente que o inventário é o meio pela qual pagam-se eventuais obrigações que o *de cujus* assumiu em vida e que não estavam pagas ao momento da abertura da sucessão, conforme se extrai da do artigo 1.997 do Código Civil:

Do Pagamento das Dívidas

Art. 1.997. A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.

§ 1º Quando, antes da partilha, for requerido no inventário o pagamento de dívidas constantes de documentos, revestidos de formalidades legais, constituindo prova bastante da obrigação, e houver impugnação, que não se funde na alegação de pagamento, acompanhada de prova valiosa, o juiz mandará reservar, em poder do inventariante, bens suficientes para solução do débito, sobre os quais venha a recair oportunamente a execução.

§ 2º No caso previsto no parágrafo antecedente, o credor será obrigado a iniciar a ação de cobrança no prazo de trinta dias, sob pena de se tornar de nenhum efeito a providência indicada.

Por isso mesmo, a legislação processual civil³⁹ atribui ao credor a

³⁸ Ob. Cit. p. 346.

³⁹ Art. 616. Têm, contudo, legitimidade concorrente:

(...)

VI - o credor do herdeiro, do legatário ou do autor da herança;

legitimidade concorrente para requerer a abertura do inventário. Em verdade, regime de processamento do inventário e da partilha previsto no caderno processual privilegia o acerto de contas deixado pelo *de cuius*. Dessa forma, os credores do espólio podem requerer ao juízo do inventário o pagamento das dívidas vencidas e exigíveis. Os herdeiros concordando, o Juiz mandará que se faça a separação de dinheiro ou, em sua falta, de bens suficientes para o pagamento⁴⁰. E a partilha somente será deliberada após a separação de bens suficientes para o pagamento dos credores do *de cuius* habilitados no inventário⁴¹.

Por tais fundamentos é que se deve inferir que a base de cálculo do imposto é o montante do quinhão herdado, já descontadas as dívidas do espólio e as despesas com funeral, como está previsto na legislação fluminense sobre o ITCMD:

Art. 14. A base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.

(...)

§ 2º Excluem-se da base de cálculo do imposto:

I – desde que comprovadas a origem, autenticidade e pré-existência, as dívidas:

- a) do falecido; ou
 - b) que onerem o bem doado.
- II – as despesas de funeral.

No entanto, no Estado de São Paulo a base de cálculo é o valor venal⁴² do bem ou direito transmitido, sem a possibilidade de abatimento de quaisquer dívidas

⁴⁰Art. 642. Antes da partilha, poderão os credores do espólio requerer ao juízo do inventário o pagamento das dívidas vencidas e exigíveis.

§ 1º A petição, acompanhada de prova literal da dívida, será distribuída por dependência e autuada em apenso aos autos do processo de inventário.

§ 2º Concordando as partes com o pedido, o juiz, ao declarar habilitado o credor, mandará que se faça a separação de dinheiro ou, em sua falta, de bens suficientes para o pagamento.

§ 3º Separados os bens, tantos quantos forem necessários para o pagamento dos credores habilitados, o juiz mandará aliená-los, observando-se as disposições deste Código relativas à expropriação.

§ 4º Se o credor requerer que, em vez de dinheiro, lhe sejam adjudicados, para o seu pagamento, os bens já reservados, o juiz deferir-lhe-á o pedido, concordando todas as partes.

§ 5º Os donatários serão chamados a pronunciar-se sobre a aprovação das dívidas, sempre que haja possibilidade de resultar delas a redução das liberalidades.

Art. 643. Não havendo concordância de todas as partes sobre o pedido de pagamento feito pelo credor, será o pedido remetido às vias ordinárias.

Parágrafo único. O juiz mandará, porém, reservar, em poder do inventariante, bens suficientes para pagar o credor quando a dívida constar de documento que comprove suficientemente a obrigação e a impugnação não se fundar em quitação.

⁴¹ Art. 647. Cumprido o disposto no art. 642, § 3º, o juiz facultará às partes que, no prazo comum de 15 (quinze) dias, formulem o pedido de quinhão e, em seguida, proferirá a decisão de deliberação da partilha, resolvendo os pedidos das partes e designando os bens que devam constituir quinhão de cada herdeiro e legatário.

⁴² HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro-tributário, 17ª edição, Atlas, 2008, p. 423. Conceitua-se o valor venal como sendo aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos.

que onerem o bem transmitido, nem as dívidas deixadas pelo espólio⁴³. Essa opção adotada pela legislação paulista pode ser justificada, numa análise apressada, pela previsão legal contida no artigo 38 do CTN, segundo o qual a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, silenciando sobre as dívidas do espólio.

Num caso hipotético, caso um contribuinte paulista suceda, por exemplo, em uma quantia de mil reais, sendo que o espólio tenha deixado uma dívida de novecentos reais, o herdeiro/contribuinte paulista suportará a carga tributária sobre mil reais. Já o contribuinte fluminense, diante dos mesmos números, suportará a carga tributária sobre cem reais.

Em ambos cenários, a herança líquida fora de cem reais. Essa foi a manifestação de riqueza do contribuinte, que é a ordem de grandeza identificada pela materialidade tributária prevista no texto constitucional⁴⁴. Ainda assim, o contribuinte paulista sofrerá a incidência do imposto sucessório incluindo as dívidas do espólio, que o mesmo contribuinte na qualidade de sucessor não herdou, por força do conjunto de dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro vistos acima.

Portanto, a legislação fluminense é mais adequada ao atendimento ao princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade.

Quanto à alíquota, os Estados-Membros devem observar a Resolução n. 9/92 do Senado Federal, onde está disposto o percentual máximo do ITCMD será de oito por cento, podendo ser fixadas, em lei estadual, faixas progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

A legislação estadual, por sua vez, não pode deixar de fixar a alíquota. Por exemplo, a lei 10.260/1989 do Estado de Pernambuco continha a seguinte redação no artigo 8º referente à alíquota do ITCMD: “*A alíquota do imposto equivalerá ao limite máximo fixado em resolução do Senado Federal.*” O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 213.266/PE entendeu que a alíquota não pode ser adotada de forma vaga e imprecisa, sob pena de afrontar-se o princípio da estrita legalidade tributária⁴⁵.

⁴³ SÃO PAULO (Estado). Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000.

Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

Artigo 10 - O valor do bem ou direito na transmissão "*causa mortis*" e o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz.

⁴⁴ Um exemplo é o teor da Súmula 590 do STF: Calcula-se o imposto de transmissão *causa mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 213.266 do Estado de Pernambuco. Lex: Jurisprudência do STF.

Julgamento do pleno. “- Não conhecido. O tribunal, por unanimidade, não conheceu do recurso extraordinário. votou o presidente. ausente, justificadamente, o senhor ministro Celso de Mello. Data de Publicação 17/12/1999”.

Em caso de mudança das alíquotas no interregno de tempo entre a data de abertura da sucessão e a homologação da partilha, o STJ decidiu de acordo com o princípio da *saisine* , em que a lei considera o momento da morte o autor da herança como a data da transmissão do seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros, de maneira que a sentença de partilha no inventário reveste-se de caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. Portanto, as regras a serem observadas no cálculo do imposto sucessório serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do de cujus⁴⁶. Nesse sentido é a súmula 112 do STF:

SÚMULA 112

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

1.2.5. Progressividade das alíquotas

Muitos Estados, recentemente, passaram a adotar alíquotas progressivas para o ITCMD. Não podemos negar que essa medida foi possível, em grande parte, pela importante mudança jurisprudencial do STF sobre a matéria. Até o ano de 2013, o entendimento vigente era da impossibilidade dos Estados instituírem alíquotas progressivas do ITCMD, pois violaria o princípio da capacidade contributiva. Essa significativa mutação da jurisprudência do Supremo será objeto de detida análise no segundo capítulo desta dissertação.

O Estado do Rio de Janeiro é um exemplo de como em pouco tempo as alíquotas e as hipóteses de isenção foram alteradas. De princípio, de acordo com a lei fluminense nº 1.427/89, o imposto era calculado aplicando-se sobre a base de cálculo a alíquota única de 4%. Em 2015, a lei nº 7.174 de 28 dezembro alterou as alíquotas a partir do ano de 2016, prevendo duas: 4,5% para valores até 400.000 UFIR-RJ (Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro, equivalente na época à R\$ 1.200.920) e; 5% para valores acima desse montante.

Já em 2017, a lei nº 7.786⁴⁷ alterou novamente as alíquotas do ITCMD fluminense, agora progressivas, elevando a alíquota máxima para 8%. Destarte, a partir de 2018, o imposto sucessório será calculado aplicando-se sobre a base de

⁴⁶ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1142872 do Rio Grande do Sul. Lex: Jurisprudência STJ.

⁴⁷ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei 7.786 de 16 de novembro de 2017.

cálculo as seguintes alíquotas:

Tabela 1: Valores previstos na lei 7.786/2017.

Valores em UFIR-RJ	Valores em Reais (UFIR-RJ 2018)	Alíquota
Até 70.000	Até R\$ 230.573	4%
Acima de 70.000 até 100.000	Acima de 230.573 até R\$ 329.390	4,5%
Acima de 100.000 até 200.000	Acima de R\$ 329.390 até R\$ 658.780	5%
Acima de 200.000 até 300.000	Acima de R\$ 658.780 até R\$ 988.170	6%
Acima de 300.000 até 400.000	Acima de R\$ 988.170 até R\$ 1.317.560	7%
Acima de 400.000	Acima R\$ 1.317.560	8%

A modificação na legislação introduzida pela lei nº 7.786/2017 previu ainda a inédita isenção do imposto sucessório no caso de transmissão *causa mortis* para fundações de direito privado com sede no Estado do Rio de Janeiro, e também para associações de assistência social, saúde e educação ou que mantenham atividades em ao menos um dos temas citados nos incisos do artigo 3º da lei nº 5.501/09 do Estado do Rio de Janeiro⁴⁸, independente de certificação.

O mesmo tratamento de isenção deve ser dispensado às instituições sem finalidade econômica financiadoras e daquelas dedicadas a constituição de fundos para financiamento das instituições isentas ou de suas atividades. Porém, tal isenção não se aplica às entidades legalmente constituídas na forma de Organizações Sociais (OS).

Na figura três segue em destaque os Estados-Membros que adotaram a progressividade das alíquotas na tributação das heranças em fevereiro de 2018:

Figura 3: Estados brasileiros que adotam a progressividade de alíquotas em 2018. Fonte: elaboração própria

⁴⁸ Lei nº 5501, de 07 de julho de 2009

Art. 3º (...):

I - assistência social;

II - cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - educação gratuita;

IV - saúde gratuita;

V - segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do ambiente, gestão de recursos hídricos e desenvolvimento sustentável;

VII - trabalho voluntário;

VIII - desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação não lucrativa de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - defesa da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XI - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;

XII - fomento do esporte amador.



Os Estados que adotam alíquotas progressivas nem sempre seguem os mesmos patamares, alguns variando entre a mínima de 1% e a máxima de 8%, outros adotam alíquotas máximas em 6%. Para uma melhor visualização, na tabela dois é possível verificar as alíquotas vigentes em todos os Estados-Membros e o Distrito Federal em fevereiro de 2018:

Tabela 2: Alíquotas do ITCMD vigentes nos estados brasileiros em 2018. Fonte: elaboração própria.

Unidade Federativa	Alíquota
Acre	4%
Alagoas	4%
Amapá	4%
Amazonas	2%
Bahia	4-8%
Ceará	2-8%
Distrito Federal	4-6%
Espírito Santo	4%
Goiás	2-8%
Maranhão	4%
Mato Grosso	2-8%

Mato Grosso do Sul	6%
Minas Gerais	5%
Pará	4%
Paraíba	2-8%
Paraná	4%
Pernambuco	2-8%
Piauí	4%
Rio de Janeiro	4-8%
Rio Grande do Sul	0-6%
Rio Grande do Norte	3-6%
Rondônia	2-4%
Roraima	4%
Santa Catarina	1-8%
São Paulo	4%
Sergipe	2-8%
Tocantins	2-8%

1.3. NOTAS DE DIREITO COMPARADO

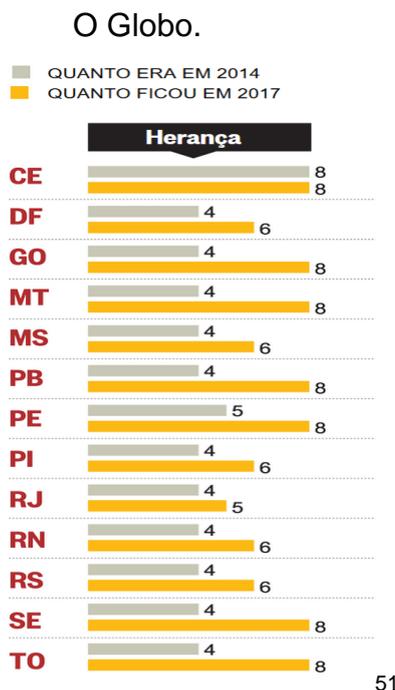
A atual conjuntura brasileira é propícia para colocar a tributação da herança no centro do debate político. Não tanto pela discussão sobre sua finalidade para o Estado Social de Direito, ou pela suposta vocação para auxiliar na correção de algumas distorções utilizando-se a progressividade (tema esse que será estudado no capítulo três dessa dissertação). Na verdade, o que tem motivado sua discussão no Brasil é a crise fiscal que assola os Estados-Membros, conforme notícia do Jornal o Globo: “Em crise, estados elevam imposto sobre herança”⁴⁹.

Na busca de alternativas para recompor as receitas tributárias, muitos Estados passaram a adorar alíquotas do ITCMD maiores⁵⁰. Abaixo, um quadro que representa as mudanças de alíquotas máximas entre os anos de 2014 e 2017.

⁴⁹ in <https://oglobo.globo.com/economia/em-crise-estados-elevam-imposto-sobre-heranca-20950394>, acessado em 22/01/2018, as 20:20 ”

⁵⁰ “Estados adotam alíquota máxima de 8% para imposto sobre herança”, in http://www.valor.com.br/legislacao/5221595/estados-adotam-aliquota-maxima-de-8-para-imposto-sobre-heranca?lipi=urn%3Ali%3Apage%3Ad_flagship3_profile_view_base_recent_activity_details_shares%3Bbku%2BTHnfRtOK0h1wcxOpgg%3D%3D, acessado em 22/01/2018.

Figura 4: Estados que elevaram o ITCMD entre 2014 e 2017. Fonte: Jornal



Por sua vez também é noticiado de forma recorrente que alguns países possuem alíquotas bem maiores e progressivas, sendo o Brasil um os países que menos tributam esse tipo de transferência⁵². Segundo levantamento efetuado pela Tax Foundation em 2015⁵³, considerando a tributação da herança entre os herdeiros em linha direta para os países que compõem a OCDE⁵⁴, o ranking das maiores alíquotas ficou da seguinte forma:

Tabela 3: Alíquotas sobre a tributação da herança entre os herdeiros em linha direta para os países selecionados da OCDE. Fonte: Tax Foundation

Posição	País	Alíquota
1º	Japão	55%
2º	Coreia do Sul	50%
3º	França	45%
4º	Reino Unido	40%

⁵¹ In *in* <https://oglobo.globo.com/economia/em-crise-estados-elevam-imposto-sobre-heranca-20950394>, acessado em 22/01/2018, as 20:20 ”?”

⁵² “Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações”, in: http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca, acesso em 22/01/2018, as 21:35

⁵³ “Estate and Inheritance Taxes around the World”, in <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world/>, acessado em 23/01/2018 as 07:50.

⁵⁴ Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico. É uma organização internacional, composta por 35 países, dos quais apenas México e Turquia são considerados como economias de renda média alta pelo Banco Mundial. Os restantes dos membros são considerados como economias de renda alta.

4º	Estados Unidos	40%
6º	Espanha	34%
7º	Irlanda	33%
8º	Bélgica	30%
8º	Alemanha	30%
10º	Chile	25%

Vale ressaltar que no ano de 2017 o ranking das alíquotas ficou inalterado, conforme dados informados pela consultoria EY no estudo “Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide”.⁵⁵

Mesmo entre os países que possuem altas alíquotas, a compreensão de como é feita a tributação da transmissão *causa mortis* deve passar pela forma como ocorre a respectiva incidência em determinada legislação. A legislação pode prever que a incidência ocorra sobre a transferência do patrimônio líquido do falecido (*estate tax*) ou a legislação pode prever que a incidência ocorra sobre o quinhão recebido pelo herdeiro (*inheritance tax*). Em ambos os casos as alíquotas incidem sobre os bens que ultrapassem a isenção definida em lei.

Por exemplo, em uma legislação que contemple o *inheritance tax*, a base de cálculo é apurada de acordo com o quinhão de cada herdeiro que exceder a faixa de isenção. Então, dependendo do número de herdeiros, o patrimônio a ser herdado pode ser dividido por um número “X” de sucessores, de forma que todos os quinhões fiquem dentro da faixa de isenção. Ademais, permite a adoção de diferentes alíquotas que variam de acordo com o grau de parentesco. No tipo *estate tax* essa probabilidade já não é possível, pois a base de cálculo é o patrimônio tributável que exceder a faixa de isenção⁵⁶. Abaixo, segue a tabela acrescida dos respectivos tipos de incidência⁵⁷:

⁵⁵Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2017. Disponível em [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/\\$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf), acessado em 23/01/2018, as 09:10.

⁵⁶ Disponível em “Estate and Inheritance Taxation: An overview of Taxes in the States”, in <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/168647/001046360.pdf?sequence=1> acessado em 23/01/2018.

⁵⁷ Conforme levantamento da “Tax Foundation”, in Estate and Inheritance Taxes around the World”, in <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world/>, acessado em 23/01/2018.

Tabela 4: Alíquotas máximas e tipo de incidência sobre a tributação da herança para os países selecionados da OCDE. Fonte: Tax Foundation

País	Alíquota	Tipo
Japão	55%	Inheritance Tax
Coreia do Sul	50%	Inheritance Tax
França	45%	Inheritance Tax
Reino Unido	40%	Inheritance Tax
Estados Unidos	40%	Estate Tax
Espanha	34%	Estate Tax
Irlanda	33%	Inheritance Tax ⁵⁸
Bélgica	30%	Inheritance Tax
Alemanha	30%	Inheritance Tax
Chile	25%	Estate Tax ⁰

O exemplo da legislação dos Estados Unidos da América sobre a tributação das heranças é comumente citado⁵⁹. O imposto sucessório é federal e as alíquotas são progressivas em função da quantia herdada. As alíquotas são aplicadas conforme tabela abaixo:

Tabela 5: Alíquotas federais sobre a tributação das heranças nos EUA. Fonte: Tax Foundation

Montante herdado acima da faixa de isenção	Taxação Inicial	Taxação Adicional
U\$ 0 até \$10,000	-- / - -	18%
U\$ 10,000 até U\$20,000	U\$1,800	20%
U\$ 20,000 até U\$40,000	U\$3,800	22%
U\$ 40,000 até U\$60,000	U\$8,200	24%
U\$ 60,000 até U\$80,000	U\$13,000	26%
U\$ 80,000 até U\$100,000	U\$18,200	28%
U\$100,000 até U\$150,000	U\$23,800	30%

⁵⁸ Na Irlanda, a herança sobre incidência do tributo conhecido pela sigla em inglês CAT – capital acquisitions tax, que de acordo com a definição acima, é um tipo de Inheritance Tax.

⁵⁹ “avanço da União sobre as bases tributárias estaduais é inaceitável”, Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jul-07/opiniao-avanco-bases-tributarias-estaduais-inaceitavel> acessado em 24/01/2018.

U\$150,000 até U\$250,000	U\$38,800	32%
U\$250,000 até U\$500,000	U\$70,800	34%
U\$500,000 até U\$750,000	U\$155,800	37%
U\$750,000 até U\$1 milhão	U\$248,300	39%
Acima de U\$1 milhão	U\$345,800	40%

A alíquota incide sobre o montante que exceder a faixa anterior. Por exemplo, uma herança que excede o limite de isenção em U\$ 15.000 situa-se na segunda faixa e recolherá U\$ 2.800 de imposto (U\$ 1.800 + 20% do que exceder a faixa anterior, que vai U\$ 0 até U\$10.000).

Ademais, além da alíquota de 40% que como dito acima é de competência do governo federal, os Estados podem fixar respectivas alíquotas adicionais, de forma que a tributação da herança nos Estados Unidos pode alcançar uma alíquota de 60%.

No entanto, há uma considerável redução de base de cálculo do tributo sucessório federal, de maneira que apenas os valores excedentes a U\$ 5,49 milhões foram tributados em 2017. No âmbito estadual, no ano de 2017, dos 50 estados, 18 cobraram o tributo sucessório⁶⁰. Os 32 estados restantes não tributaram a transferência *causa mortis*. Desta feita, com as isenções e reduções de base de cálculo, a carga efetiva para quinhões equivalentes, considerando-se herdeiros em Estados distintos, sofrem muita disparidade. Por exemplo o Estado de Delaware: mesmo fixando a alíquota nominal máxima para patrimônios do *de cujos* (*estate tax*) em 16%, para valores que ultrapassem a faixa de U\$ 10.000.000,00, numa sucessão desse montante a alíquota efetiva devida ao Estado a será de 3.4%⁶¹.

Na França, o tributo sucessório deverá ser pago ao Estado Francês quando o falecido for residente francês; quando os herdeiros forem residentes franceses ou; quando os ativos do *de cujus* estiverem localizados na França.

Sobre o montante herdado é admitido reduzir da base de cálculo do imposto sucessório, por meio de subsídios, os seguintes valores: € 100.000 (cem mil euros)

⁶⁰ Estados que cobraram o *state tax*: Connecticut, Delaware, Hawaii, Illinois, Maine, Massachusetts, Minnesota, New York, Oregon, Rhode Island, Vermont, Washington e District of Columbia. Estados que cobraram o *inheritance tax*: Iowa, Kentucky, Nebraska, e Pennsylvania. Estados que cobram ambos: Maryland e New Jersey – Disponível em <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/168647/001046360.pdf?sequence=1> acesso em 23/01/2018

⁶¹ Disponível em “State Inheritance and Estate Taxes: Rates, Economic Implications, and the Return of Interstate Competition”, in <https://taxfoundation.org/state-inheritance-estate-taxes-economic-implications/> acessado em 23/01/2018

para herdeiros em linha direta (descendentes e ascendentes); € 15.932 (quinze mil, novecentos e trinta e dois euros) para herdeiros colaterais (irmãos) e, € 159.325 (cento e cinquenta e nove mil, trezentos e vinte e cinco euros), para pessoas com deficiência (sendo que nesse caso, esse subsídio é adicionado aos demais subsídios caso o herdeiro ou legatário seja da família). Uma herança recebida pelo cônjuge sobrevivente está totalmente isenta do imposto sucessório.

A alíquota é calculada de forma progressiva em função do montante da herança e também variável de acordo com o grau de parentesco com o sucedido. Desta forma, os seguintes percentuais deverão ser observados de acordo com grau de parentesco:

Tabela 6: alíquotas na França sobre a tributação da herança para herdeiros em linha reta. Fonte: Consultoria EY

Montante herdado acima da faixa de isenção	Alíquota
<i>Grau de Parentesco: Descendentes ou Ascendentes</i>	
Ate € 8,072	5%
De € 8,073 até € 12,109	10%
De € 12,110 até € 15,932	15%
De € 15,933 até € 552,324	20%
De € 552,325 até € 902,838	30%
De € 902,839 até € 1,805,677	40%
Acima de € 1,805,678	45%
<i>Grau de Parentesco: Colaterais</i>	
Até € 24,430	35%
Acima de € 24,431	45%
<i>Outros Casos</i>	
Parentes de sangue até o quarto grau de parentesco, qualquer que seja o montante (ou seja, sem faixa de isenção)	55%
Parentes de sangue além do quarto grau de parentesco, e demais não parentes qualquer que seja o montante (ou seja, sem faixa de isenção)	60%

No Chile, o imposto sobre a herança é aplicado sobre o valor líquido dos bens do falecido, de acordo com uma tabela progressiva, variando de 1% a 25%. Para a identificação da faixa de incidência, é utilizado um indexador monetário, *Unidad Tributaria Anual (UTA)*, que é atualizada mensalmente. Em janeiro de 2018, 01 UTA correspondia à \$ 564.792 pesos chilenos⁶². As alíquotas para cada faixa seguem abaixo:

⁶² Disponível em http://www.sii.cl/valores_y_fechas/utm/utm2018.htm, acesso em 01/02/2018

Tabela 7: alíquotas no Chile sobre a tributação da herança para herdeiros em linha reta. Fonte: Elaboração Própria

Montante herdado em UTA	Alíquota
De 0 até 80	1%
Mais de 80 até 160	2,5%
Mais de 160 até 320	5%
Mais de 320 até 480	7,5%
Mais de 480 até 640	10%
Mais de 640 até 800	15%
Mais de 800 até 1200	20%
Mais de 1200	25%

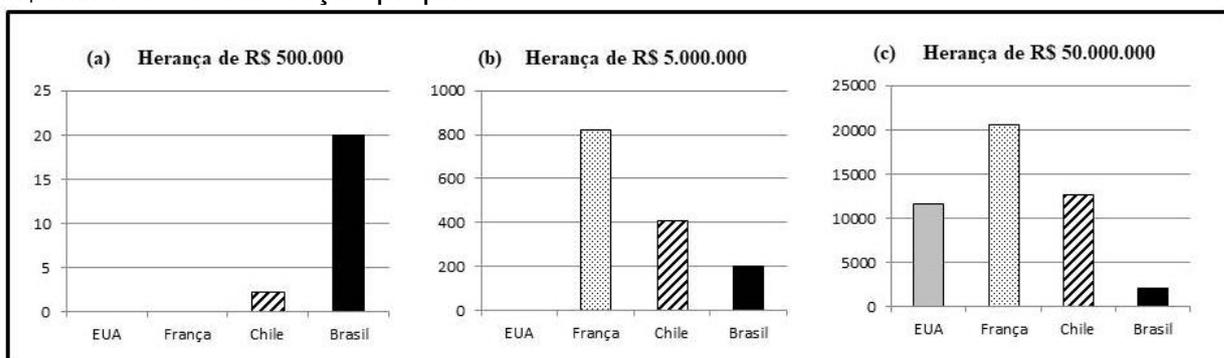
Sobre o valor resultante da aplicação do quadro acima, é aplicável uma sobretaxa de 20% caso o herdeiro ou legatário tenha parentesco colateral ou para parente de sangue até o quarto grau de parentesco, e 40% se o parentesco for mais distante ou para os demais não parentes⁶³.

A UTA que deve ser aplicada para fins do cálculo é a vigente no momento do óbito. Se o herdeiro é o cônjuge do falecido ou ascendente, filho ou neto, o valor equivalente a 50 UTA será deduzido do valor líquido do montante a ser herdado. A redução será de 5 UTA no caso de parentesco colateral ou parentes de sangue até o quarto grau de parentesco.

Com base no levantamento acima, e tomando como hipótese uma sucessão em que dois filhos herdem o patrimônio do sucessor, podemos apurar qual será a incidência que cada herança deverá suportar, em reais, para montantes de R\$ 500.000, R\$ 5.000.000 e, R\$ 50.000.000. Para a devida comparação, será utilizada o ITCMD do Estado de São Paulo, com alíquota de 04% (figura 5).

⁶³ Disponível em http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/otros_impuestos/001_020_6164.htm, acesso em 01/02/2018

Figura 5: Comparação dos valores aproximados tributados da herança nos Estados Unidos, França, Chile Brasil. (a) Valores tributados em heranças de R\$ 500.000; (b) Valores tributados em heranças de R\$ 5.000.000; (c) Valores tributados em heranças de R\$ 50.000.000. Valores dos gráficos calculados para heranças para dois filhos, em R\$ mil. Fonte: elaboração própria



Esse levantamento aponta no sentido de que a alíquota nominal não deve ser apenas o índice balizador de uma comparação entre países, pois dependendo da isenção concedida, tratamentos distintos em função do grau de parentesco, número de herdeiros, o tipo de incidência dentre outros, a alíquota efetiva, ou seja, o valor de fato suportado pelo contribuinte, irá variar de acordo com o caso em análise.

No exemplo hipotético acima, onde dois filhos herdam a mesma herança em reais, percebe-se que a classe média brasileira suporta uma tributação muito maior do que os países comparados (que são membros da OCDE), frequentemente citados com alíquotas massivamente maiores que a do Brasil. E o contrário acontece com as classes mais altas, onde a tributação releva uma distorção da capacidade contributiva, tema esse que será aprofundado no capítulo terceiro dessa dissertação.

Vale ainda destacar que alguns países não possuem um tributo sobre a herança, tais como Áustria, Canadá, Tunísia, Austrália, Hungria, Nova Zelândia, México e Portugal⁶⁴, dentre outros.

No México, a legislação não reconhece o imposto sobre heranças. De acordo com a lei mexicana, a sucessão é o meio legal através do qual uma pessoa substitui outra em seus direitos e obrigações, devido ao falecimento desse último. Deve ser aberto um inventário para a transmitir os bens aos sucessores, mas essa transferência *causa mortis* não é objeto de taxaço. Nem mesmo as transferências gratuitas *intervivos* entre ascendentes, descendentes e cônjuges, que em muitos países são

⁶⁴ Conforme levantamento da “Tax Foundation”, in Estate and Inheritance Taxes around the World”, in <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world/>, acessado em 23/01/2018

tributadas como uma forma de alternativa ao imposto sucessório, é devido no México⁶⁵. Os bens recebidos por herança ou legado também estão isentos de imposto de renda⁶⁶.

Em Portugal, historicamente as heranças sofriam a incidência do Imposto sobre Sucessões e Doações. A partir de janeiro de 2004, em virtude da reforma tributária então implementada pelo governo português, esse imposto foi revogado. No entanto, as heranças passaram a ser alcançadas pelo Imposto do Selo, sendo esse o imposto mais antigo do sistema fiscal português (foi criado por alvará de 24 de dezembro de 1660)⁶⁷.

No entanto, a reforma operou uma profunda remodelação no modo como qual imposto do selo passou a tributar as transmissões *causa mortis* em Portugal. Uma das principais alterações foi abolir a incidência sobre as sucessões ocorridas entre herdeiros diretos, assim considerados os cônjuges (ou união estável), filhos ou netos, pais ou avós. Entre colaterais, demais parentes ou não-parentes, o imposto do selo incide à razão de 10%, tendo uma sobretaxa de 0,8% incidente quando houve bens imóveis⁶⁸.

1.4. DADOS SOBRE A HERANÇA NO BRASIL E A RESPECTIVA TRIBUTAÇÃO

A Secretaria da Receita Federal (SRF) publica anualmente o relatório “Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física”⁶⁹, com a finalidade de divulgar alguns dados consolidados constantes da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF), permitindo uma visão panorâmica do universo de incidência do imposto renda incidente sobre as pessoas físicas e, conseqüentemente, a natureza dos rendimentos de cada declarante.

⁶⁵ A exceção fica para outras doações recebidas em um ano civil que seja superior a três vezes ao salário mínimo vigente na área geográfica do contribuinte, onde será devido o imposto de renda sobre o montante em excesso, se houver.

⁶⁶ Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/\\$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf), acessado em 23/01/2018.

⁶⁷ Disponível: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/Pages/preambulo-selo.aspx. Acesso em 02/02/2018

⁶⁸ Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/Pages/codigo-do-imposto-do-selo-indice.aspx, acesso em 02/02/2018.

⁶⁹ Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-2016.pdf/view>, acesso em 20/02/2018/

É válido destacar que embora a tributação da herança não esteja no campo da competência União Federal, mas sim dos Estados, os contribuintes devem declarar a origem de qualquer mutação patrimonial dos seus ativos no âmbito da sua declaração pessoal de imposto de renda.

Não obstante, ainda que a herança não seja tributada pelo imposto de renda⁷⁰, se os bens ou direitos forem transferidos por valor superior ao anteriormente declarado, a diferença positiva entre o valor de transmissão e o valor constante na última DIRPF do *de cujus* é tributado como ganho de capital, à alíquota de 15%⁷¹. Nesta hipótese, o contribuinte do imposto é o espólio, devendo o inventariante documentar perante a SRF o registro o pagamento do imposto⁷².

Para o ano-calendário 2016, exercício 2017, a SRF incluiu no estudo a tabela “Resumo da Declaração por Faixa de Doações e Heranças”, permitindo uma visualização de montante declarado de rendimentos recebidos a título de herança e doações. Vale lembrar que a SRF foi alvo de críticas pela falta de divulgação dos resultados, por ocasião do lançamento do livro “O Capital no Século XXI”, o que parece ter motivado a publicação desses dados. Tais dados servem de grande valia para a definição de políticas públicas, pesquisadores, estudiosos, e a população em geral, de forma que se mostra acertada essa iniciativa da SRF.

Os dados apresentados são oriundos das declarações tais como preenchidas pelos contribuintes, pelo que a própria SRF ressalva que eventuais erros de preenchimento podem estar presentes, pois é impossível a revisão dos dados informados de forma individual (ao todo, foram entregues cerca de 28 milhões de declarações em 2017). Espera-se, no entanto, que tais erros de preenchimento, de percentual desconhecido, não comprometam os valores agregados.

⁷⁰ BRASIL. Lei nº 7.713, de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm. Acesso 24/01/2018.

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

(...)

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

⁷¹ Lei nº 9.532, de 1997

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

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

⁷² Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>, acesso 05/02/2018

Para o presente estudo, não há como precisar exatamente o fluxo de heranças ocorrido. Essa é uma dificuldade que todo pesquisador se depara na pesquisa sobre a tributação da herança no Brasil. Isso porque tanto a transmissão *causa mortis* (herança) quanto a transmissão *inter vivos* não onerosa (doação), são tributadas pelo mesmo imposto, o ITCMD.

Logo, as administrações tributárias agrupam as obrigações acessórias para esses dois fatos geradores e dessa forma, não é possível filtrar as informações após disponibilizadas, o que seria muito importante para sabermos o que é fluxo de herança e o que é doação. Poderia a SRF criar um outro campo na DIRPF onde o contribuinte declararia o que recebeu de doação e o que de herança. O mesmo para as administrações fazendárias estaduais. Como não temos essa precisão, trataremos as informações disponibilizadas de forma agrupada, tal qual o ITCMD.

Figura 6: Total de rendimentos declarados em DIRPF, Ano-Calendário 2016, Exercício 2017. Fonte: SRF

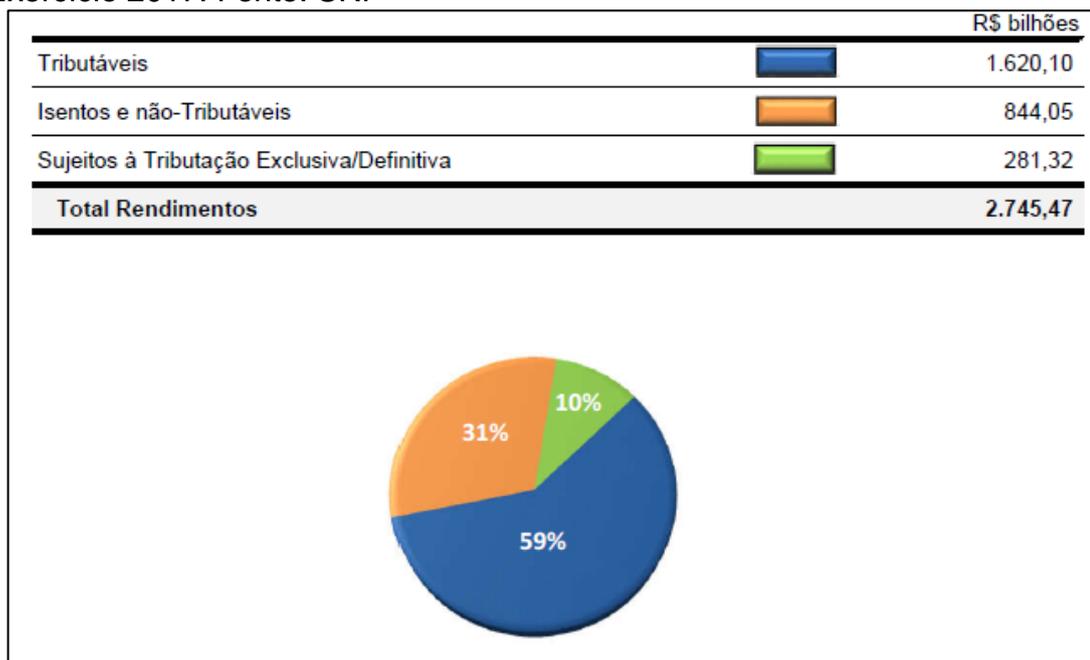
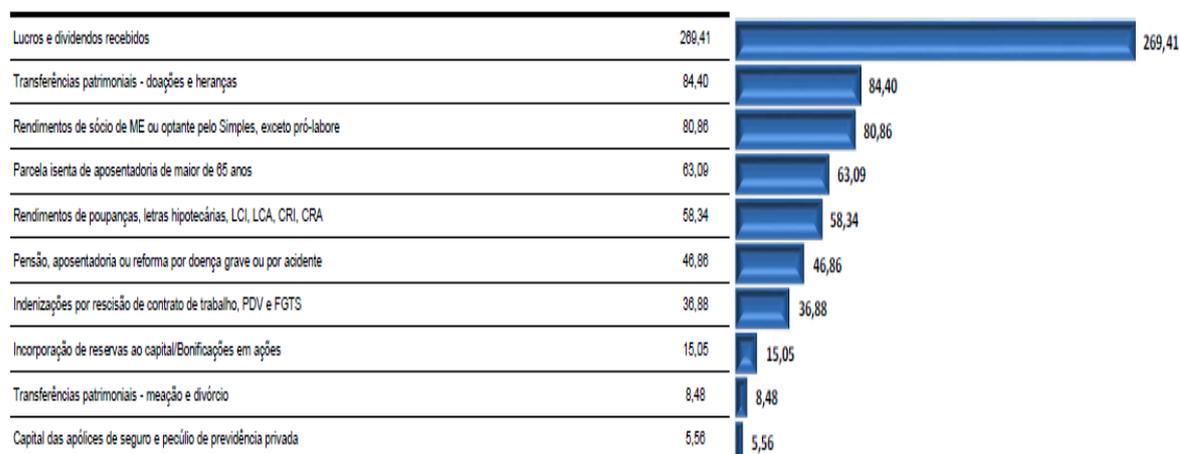


Figura 7: Rendimentos isentos e não tributáveis declarados em DIRPF, Ano-Calendário 2016, Exercício 2017, em ordem decrescente, ranqueado até a 10ª posição. Fonte: SRF



Ressai dos dados acima que do total de aproximadamente dois trilhões e setecentos e quarenta e cinco bilhões de reais de rendimentos referente ao ano de 2016, um total de 84,40 bilhões de reais referem-se à herança ou doações. Abaixo, o total desmembrado por cada unidade federada:

Tabela 8: Total em bilhões de reais de heranças e doações informados na DIRPF 2016/2017 por Estado. Fonte: SRF. Valores em R\$ bilhões

Declarante	Doações e Heranças
Acre	0,04
Alagoas	0,27
Amapá	0,01
Amazonas	0,19
Bahia	1,04
Ceará	1,18
Distrito Federal	1,32
Espírito Santo	0,67
Exterior	0,00
Goiás	1,39
Maranhão	0,17
Mato Grosso	0,49
Mato Grosso do Sul	1,25
Minas Gerais	5,33
*Não informado	0,25
Pará	0,28
Paraíba	0,19
Paraná	5,50
Pernambuco	0,98
Piauí	0,09

Rio de Janeiro	14,41
Rio Grande do Norte	0,29
Rio Grande do Sul	4,38
Rondônia	0,18
Roraima	0,03
Santa Catarina	2,47
São Paulo	41,42
Sergipe	0,40
Tocantins	0,16
	84,40

*Dados da DIRPF informados pelos contribuintes no momento do preenchimento da declaração e que não podem ser tabulados em outro critério.

A tabela abaixo demonstra as declarações em que os contribuintes informaram haver recebido valores a título de doações e heranças no ano calendário de 2016, agrupado por faixas valores. As heranças e doações até o montante de R\$ 50.000 representam a maioria absoluta por faixa, com o total de 108.335 declarantes. As demais faixas seguem uma redução proporcional, onde quanto maior a faixa de heranças e doações em reais, menor a quantidade de declarantes. A última faixa, no entanto, apresenta o número de 2.835 declarantes para heranças e doações acima de R\$ 5.000.000.

Tabela 9: Declarações agrupadas por faixas de valores a título de doações e heranças na DIRPF 2016/2017. Fonte: SRF. Valores em R\$ milhões.

Faixa de Doações e Heranças (R\$)	Quantidade de Declarantes	Doações e Heranças
Até 50 mil	108.335	2.670,8
De 50 a 100 mil	85.050	4.647,8
De 100 a 200 mil	54.896	5.762,0
De 200 a 300 mil	25.000	4.395,6
De 300 a 400 mil	14.362	3.470,9
De 400 a 500 mil	9.556	2.899,5
De 500 a 600 mil	6.758	2.491,3

De 600 a 800 mil	8.072	3.691,4
De 800 mil a 1 milhão	4.955	2.855,0
De 1 a 1,2 milhão	3.484	2.522,9
De 1,2 a 1,4 milhão	2.281	1.854,2
De 1,4 a 1,6 milhão	1.757	1.669,9
De 1,6 a 1,8 milhão	1.355	1.490,0
De 1,8 a 2 milhões	1.061	1.200,5
De 2 a 2,5 milhões	1.945	2.686,3
De 2,5 a 3 milhões	1.147	1.928,0
De 3 a 3,5 milhões	798	1.545,8
De 3,5 a 4 milhões	586	1.249,6
De 4 a 4,5 milhões	444	1.084,3
De 4,5 a 5 milhões	359	1.030,3
Acima de 5 milhões	2.835	33.249,1
Total	335.036	84.395,1

Nas tabelas acima é possível constatar dados extraídos da SRF e que trazem as informações prestadas pelos declarantes de imposto de renda (cerca de ¼ da população economicamente ativa), sobre os rendimentos e mutações patrimoniais oriundos de heranças e doações. Mas nada diz sobre a arrecadação do ITCMD, que é de competência estadual.

Para a informação sobre a arrecadação, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão que reúne os Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda, divulga o boletim de arrecadação com os dados dos impostos Estaduais. No ano de 2016, o total arrecadado com a tributação sobre heranças e doações no Brasil foi de cerca de sete bilhões e quatrocentos e quinze milhões de reais, conforme tabela abaixo, agrupada por unidade federada.

Tabela 10: Arrecadação do ITCMD acumulado no ano de 2016 nas unidades federativas do Brasil. Valores em R\$ mil. Fonte: Elaboração Própria

Unidade Federativa	Arrecadação em 2016
Acre	3.279
Alagoas	11.924
Amapá	780
Amazonas	7.500
Bahia	122.449
Ceará	657.604
Distrito Federal	127.835
Espírito Santo	58.828
Goiás	249.219
Maranhão	12.176
Mato Grosso	97.007
Mato Grosso do Sul	166.474
Minas Gerais	802.366
Pará	28.161
Paraíba	30.148
Paraná	396.608
Pernambuco	130.204
Piauí	12.501
Rio de Janeiro	1.401.282
Rio Grande do Sul	433.112
Rio Grande do Norte	23.817
Rondônia	15.994
Roraima	1.696
Santa Catarina	248.296
São Paulo	2.330.978
Sergipe	29.986
Tocantins	15.642
Total:	7.415.880

A divulgação dos dados sobre o fluxo de heranças enfrenta ainda outras dificuldades, tais como inexatidão dos dados. Tomando como exemplo o Estado do Rio de Janeiro, segundo informações obtidas no CONFAZ, o montante do ITCMD arrecadado em 2016 foi de um bilhão, quatrocentos e um milhões e duzentos e oitenta e dois mil reais. Já a Secretaria de Fazenda fluminense, no relatório “execução

orçamentária” divulgado em seu sítio eletrônico⁷³, informa uma arrecadação um bilhão, trezentos e noventa milhões e seiscentos e cinquenta e nove mil reais.

A imprecisão impede a realização de outros cortes analíticos. Ainda tendo como exemplo o Estado do Rio de Janeiro, segundo dados da SRF acima, o montante de heranças e doações declarados no ano de 2016 monta em aproximadamente quatorze bilhões de reais. Se considerarmos o total arrecadado informado pelo estado fluminense, a arrecadação seria equivalente ao percentual em torno de 10%, quando a alíquota máxima para o ano de 2016 era de 5%.

O fato é que mesmo a SRF agrupando as informações por unidade federada como visto acima, os contribuintes informam nas suas DIRPF o Estado onde possuem domicílio fiscal, que não é necessariamente o mesmo Estado de origem de uma herança ou doação recebida. Dessa forma, um contribuinte com domicílio fiscal no Rio de Janeiro pode ter recebido em herança ou doação um bem em outro Estado da federação, onde lá será devido o ITCMD. Por isso os dados fiscais, que seriam os mais adequados para análise da tributação da herança no Brasil, contribuem de forma rudimentar para termos um cenário de análise de como a distribuição da riqueza ao longo das gerações é afetado pelo fluxo de heranças.

O pesquisador Antônio Albano de Freitas, em tese de doutorado em economia sobre o impacto da herança na distribuição patrimonial e de rendimentos⁷⁴ relatou a mesma dificuldade em se construir séries pela falta de coesão dos dados. O cenário se agrava quando se busca tecer análises considerando o panorama em nível nacional, já que cada Unidade Federada possui alíquotas e tratamento distintos sobre a tributação da herança.

Para efetivar estimativas do estoque e fluxo de heranças, o mencionado autor obteve no Rio Grande do Sul acesso a dados originais e nunca divulgados, notadamente o montante total de valores dos Inventários⁷⁵. Desse ponto, identificou inconsistências com a base de dados da SRF, pois não seria crível o Estado do Rio Grande do Sul

⁷³

Disponível

em

http://www.fazenda.rj.gov.br/cge/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/prest_contas/cidadao/2013/2017/12%20-%20DEZEMBRO/%281%29%20Relat%c3%b3rio%20Prestando%20Contas%20ao%20Cidad%c3%a3o%20-%20Receita.pdf?lve, acesso em 22/02/2018

⁷⁴ FREITAS, Antônio Albano de. “O impacto da herança e de sua tributação na distribuição patrimonial e de rendimentos: uma análise do Brasil e do Rio Grande do Sul no capitalismo contemporâneo / Antônio Albano de Freitas. – 2017. 247 p. ; 31 cm. Orientador: Eduardo Costa Pinto Tese (doutorado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, Programa de Pós-Graduação em Economia da Indústria e da Tecnologia, 2017.

⁷⁵ Freitas, Antônio Albano de. Ob. Cit. P. 174

acusar um estoque proporcionalmente tão elevado de heranças e doações face ao cenário nacional:

Pelos dados da Receita Federal observou-se que as transferências patrimoniais declaradas com heranças e doações, por exemplo, alcançaram R\$ 70,3 bilhões no ano de 2014 no Brasil. Pelos dados originais da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, por outro lado, viu-se que o estoque de heranças e doações no Rio Grande do Sul foi de R\$ 16,02 bilhões em 2014. Isso significaria que o Rio Grande do Sul estaria participando com 23% do estoque de heranças e doações do país. Uma proporção extremamente elevada e que sinaliza a subestimação dos dados da Receita Federal no que tange às declarações de transferências patrimoniais nacionais⁷⁶.

Ainda sobre o relatório “Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física” divulgado pela SRF, para a presente dissertação é de relevo fazer um recorte sobre as declarações em que a natureza da ocupação do declarante é preenchida como espólio.

De acordo com a legislação tributária sobre o Imposto de Renda⁷⁷, a pessoa física não se extingue imediatamente após sua morte, e a DIRPF será preenchida pelo espólio por meio do seu inventariante. O espólio é contribuinte distinto do sucessor, seja meeiro, herdeiro ou legatário. É somente após a decisão judicial da partilha (no caso de inventário judicial) ou por escritura pública da partilha (para inventários extrajudiciais) ou da adjudicação de bens (quando há um único sucessor) que se extingue a responsabilidade da pessoa falecida.

Tabela 11: Resumo das Declarações por Natureza de Ocupação, notadamente a natureza “Espólio” na DIRPF 2016/2017, valores em R\$ bilhões. Fonte SRF

Natureza da Ocupação	Espólio
Quantidade Declarantes	167.872
Rendimento Tributável	3,21
Rendimento Tributável Excl.	3,24
Rendimento Isentos	8,06
Bens e Direitos	111,4
Dívidas e Ônus	3,71
Doações e Heranças	0,26

⁷⁶ Idem, p. 186

⁷⁷ Decreto nº 3.000 de 1999 - Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Art. 11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25.

§ 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Decreto ficam a cargo do inventariante.

Para o ano de 2016, ao todo 167.872 espólios declararam o total aproximado de 122 bilhões de reais, somando-se o declarado em bens e direitos, rendimentos tributáveis, isentos e sujeitos à tributação exclusiva e subtraindo-se dívidas e ônus. Se tratando de espólio, é possível afiançar que ao fim do inventário esse mesmo montante se transformará em herança (e não em doação). Pela falta de refinamento dos dados não se pode afirmar categoricamente que esse montante se refere à inventários abertos em 2016, pois há situações em que os inventários perduram por anos em virtude de disputa de herdeiros ou complexidade dos bens envolvidos. Ou mesmo em que ano encerrarão. Dessa forma, esse número representa uma mera ordem de grandeza, mas que não se pode ter como tradução fiel do estoque de heranças no Brasil, pois podem ter muitas falhas de preenchimento e de avaliação de patrimônio do *de cujus*⁷⁸.

Por fim, é válido ressaltar que a arrecadação do ITCMD no Brasil, segundos dados divulgados em dezembro de 2017 pela Secretaria da Receita Federal no Relatório “Carga Tributária no Brasil 2016”⁷⁹ mais que dobrou entre os anos de 2012 a 2016, saltando de cerca de três bilhões e quatrocentos milhões de reais para mais de sete bilhões de reais em 2016.

Figura 8: Receita Tributária por Tributos e Competência, 2012 a 2016, com desagregação dos tributos estaduais em R\$ Milhões. Fonte: SRF

Tributo	2012	2013	2014	2015	2016
Total da Receita Tributária	1.571.165,89	1.735.998,25	1.841.633,35	1.925.451,14	2.027.014,48
Tributos do Governo Federal	1.085.322,90	1.197.179,05	1.260.950,71	1.316.253,83	1.383.758,72
Tributos do Governo Estadual	395.070,37	438.797,90	468.966,78	489.263,46	514.841,11
ICMS	326.235,72	363.189,92	384.614,64	396.513,09	412.856,99
IPVA	27.029,65	29.232,08	32.452,96	36.218,71	39.012,85
ITCD	3.408,68	4.142,18	4.698,16	6.460,68	7.262,15
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	15.546,40	16.493,78	19.910,40	21.093,07	23.248,33
Outros Tributos Estaduais	22.849,91	25.739,94	27.290,62	28.977,91	32.460,79

No Estado do Rio de Janeiro, a arrecadação saltou de cerca de quatrocentos e noventa milhões em 2012 para mais de um bilhão e quatrocentos milhões de reais em 2016, representando um aumento de 185% em cinco exercícios. Já São Paulo, em 2012 a arrecadação somou cerca de um bilhão e duzentos e setenta e seis milhões

⁷⁸ Por exemplo, não é possível atualizar o valor dos bens imóveis no âmbito da declaração de imposto de renda. Logo, um imóvel cuja aquisição de seu muito anos atrás terá, em tese, um valor maior no momento da sucessão, mas essa informação não será capturada pela DIRPF

⁷⁹ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>, acesso 26/02/2018.

de reais e em 2016, dois bilhões trezentos e trinta milhões de reais, apontando um incremento de 82% no mesmo período.

Tabela 12: Arrecadação do ITCMD acumulado, 2012 a 2016, no Estado do Rio de Janeiro. Valores em R\$ mil. Fonte: Elaboração Própria

Estado	2012	2013	2014	2015	2016
Rio de Janeiro	492.221	643.522	670.614	884.550	1.401.282
São Paulo	1.276.151	1.389.922	1.714.418	2.387.142	2.330.978

A escolha dessas duas unidades federadas não foi aleatória. O Rio de Janeiro adotou alíquotas progressivas e São Paulo não. Mas a progressividade da legislação fluminense não parece justificar um salto tão expressivo na arrecadação. Como visto no subcapítulo anterior, as maiores alíquotas, como a máxima de 8%, passarão a vigor no ano de 2018. Entre os anos de 2016 e 2017 (esse último ano fora da tabulação), vigeram duas alíquotas, 4,5% para valores até 400.000 UFIR-RJ e 5% para valores acima desse montante. Antes, vigia alíquota única de 4%. Ou seja, uma alíquota, no máximo, um por cento maior, não poderia justificar um incremento na arrecadação dessa magnitude.

Diante desse cenário, podemos supor que nos próximos anos virá uma explosão de arrecadação do ITCMD no Rio de Janeiro.

São Paulo apresenta também um incremento considerável se considerada a inflação do mesmo período, em 40,30%⁸⁰. O que pode explicar esse aumento na arrecadação é uma melhora na eficiência da administração fazendária. No País, a adoção da progressividade no ITCMD por 13 Unidades Federação pode ter representado um acréscimo de arrecadação, mas não há como identificar se esse acréscimo é devido substancialmente à adoção da progressividade.

As administrações tributárias estaduais disponibilizam as informações sobre a arrecadação do ITCMD de forma agrupada, isto é, sem apontar o que é sucessão e o que é doação. A ausência de dados consolidados, confiáveis e tabulados para o exame do fluxo de heranças no Brasil deixa turvo qualquer debate. Ainda que a SRF tenha iniciado a divulgação das informações sobre heranças e doações no seu relatório anual, e que o CONFAZ divulgue o montante de arrecadação do ITCMD, são

⁸⁰ Medida pelo IPCA IBGE, disponível em [https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPublico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice,](https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPublico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice) acesso 26/02/2018

as fazendas estaduais que podem, com relativa facilidade, reunir os dados sobre o número de declarações de inventários anualmente, desagregados por faixas de valores.

Se cada Unidade Federada tomasse essa iniciativa, com o levantamento do número de inventários abertos e tamanho dos montes, seria viável entender-se com exatidão o aumento de mais de 100% na arrecadação do ITCMD no Brasil, mais que o dobro da inflação, no período entre 2012 a 2016. O mesmo para identificar eventuais sazonalidades, pois algumas grandes fortunas possuem capacidade de sozinhas influenciar de maneira expressiva os números. Enquanto as administrações estaduais não fizerem esse republicano dever de casa, aos analistas econômicos, à comunidade acadêmica, aos órgãos do Governo e à população em geral, restará um debate em abstrato, sem uma visualização mais precisa para uma tomada de decisão.

CAPÍTULO 2

A PROGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Os dois principais temas selecionados para a presente pesquisa envolvendo a tributação da herança no Supremo Tribunal Federal têm como fundamento a progressividade das alíquotas. Considerando a investigação sob análise, entende-se que a possibilidade de adotar-se a progressividade mostra-se mais sensível à análise da utilização da tributação da herança com viés redistributivo, assunto esse que será desdobrado no capítulo seguinte.

O primeiro tema tem como eixo central os principais dilemas enfrentados pela Supremo Tribunal Federal no que se refere à possibilidade da tributação progressiva da herança, notadamente devido ao entendimento sobre a impossibilidade de se adotar alíquotas progressivas para os impostos reais.

O segundo tema diz respeito à utilização do grau de parentesco como índice revelador para aplicação das alíquotas progressivas na tributação das heranças.

2.1 – CLASSIFICAÇÃO ENTRE IMPOSTOS PESSOAIS, REAIS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A progressividade das alíquotas do imposto sobre heranças e doações sempre encontrou óbice no entendimento da Supremo Tribunal Federal. Em função da clássica distinção entre impostos reais e pessoais, a interpretação dominante afastava essa possibilidade.

Um imposto real é aquele cuja hipótese de incidência descreve um fato que independe de qualquer aspecto pessoal do sujeito passivo, tal como o imposto sobre a propriedade urbana (IPTU), ou transmissão de imóveis inter vivos (ITBI). O imposto pessoal, por sua vez, incide sobre qualidades e fatos individuais do sujeito passivo tributário, de maneira que é possível atribuir características diferentes de acordo com

os aspectos pessoais dos contribuintes, onde seria mais evidente a capacidade contributiva do indivíduo, viabilizando a adoção de alíquotas progressivas⁸¹

Sob essa diferenciação, somente nos impostos pessoais o sujeito passivo revelaria sua capacidade contributiva, permitindo a adoção da progressividade sem agressão ao postulado constitucional da isonomia. Nos impostos reais, incidentes sob bens considerados na sua objetividade, sem levar em conta a condição pessoal do contribuinte do imposto, a implementação de alíquotas progressivas esbarraria no § 1º do art. 145 da CF/88⁸².

O tema foi debatido pelo STF no julgamento do RE 153.771/MG, sendo Relator o Ministro Carlos Velloso e Redator para o acórdão o Ministro Moreira Alves, com a ementa fixada nas seguintes premissas:

- IPTU. Progressividade.
- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.
- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, §1º (específico)
- [...]

Posteriormente, no julgamento do RE 234.105/SP, o STF teve a oportunidade de analisar a lei do Município de São Paulo que estabeleceu a progressividade do imposto sobre transmissão inter vivos, o ITBI. Nessa ocasião, os Ministros que acompanharam o relator⁸³, na esteira do pronunciamento do Ministro Sepúlveda pertence, entenderam que:

[...] o artigo 145, § 1, impõe uma distinção entre impostos pessoais e não pessoais e só quanto aos primeiros permite a graduação conforme a capacidade contributiva, que é a característica dos impostos progressivos.

O caso restou assim ementado:

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 141, 142

⁸² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁸³ Ministros Nelson Jobim, Maurício Correa, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Octávio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves. Única exceção foi o Ministro Marco Aurélio.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS – ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art 156, II, § 2º, Lei no 11.154 de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP.

I – Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos – ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II – RE conhecido e provido”

2.2 O *LEADING CASE* QUE TEVE COMO ORIGEM A PROGRESSIVIDADE PREVISTA NA LEI GAÚCHA

A lei nº 8.821, de 1989, do Estado do Rio Grande do Sul instaurou a polêmica quando alterou o critério de cobrança do ITCMD, que até então era de alíquota fixa de 4%, para uma alíquota progressiva que variava de 1 a 8% conforme o valor da herança. Abaixo segue o texto legal:

Art. 18. No Imposto sobre a Transmissão "*Causa mortis*" a alíquota é definida com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado, estabelecendo - se:

I - isenção, se os valores supra referidos não excedem 2.000 Unidades de Padrão Fiscal;

II - em um por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 2001 e 4000 Unidades de Padrão Fiscal;

III - em dois por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 4001 e 6000 Unidades de Padrão Fiscal;

IV - em três por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 6001 e 9000 Unidades de Padrão Fiscal;

V - em quatro por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 9001 e 12000 Unidades de Padrão Fiscal;

VI - em cinco por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 12001 e 20000 Unidades de Padrão Fiscal;

VII - em seis por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 20001 e 30000 Unidades de Padrão Fiscal;

VIII - em sete por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 30001 e 50000 Unidades de Padrão Fiscal;

IX - em oito por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem acima de 50001 Unidades de Padrão Fiscal

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, nas inúmeras vezes em que foi provocado sobre a constitucionalidade da progressividade estabelecida na lei gaúcha adotou o entendimento de que a aplicação de alíquotas do ITCD de forma progressiva era inconstitucional.

Vale destacar que o Órgão Especial do Tribunal Pleno gaúcho pacificou o tema, em sede de incidente de uniformização de jurisprudência⁸⁴, e assentou o entendimento majoritário no mesmo sentido da Súmula nº 656 do STF⁸⁵, que repele a progressividade de alíquotas para impostos de natureza real, já que a graduação das alíquotas se circunscreve aos impostos de caráter pessoal, na interpretação do art. 145, § 1º, da CF.

O acórdão do Órgão Pleno gaúcho ficou assim ementado:

CONSTITUCIONAL. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFRONTO DE LEI ESTADUAL PERANTE A CARTA FEDERAL. POSSIBILIDADE DO CONTROLE DIFUSO E DE SEU JULGAMENTO PELO TRIBUNAL ESTADUAL.

1. No controle difuso, qualquer juiz poderá pronunciar a inconstitucionalidade de lei estadual perante a Constituição da República, e, tratando-se de órgão fracionário do Tribunal, caberá tal pronúncia ao Órgão Especial, nos termos do art. 97 da CF/88, consoante o incidente regulado nos artigos 480 e 481 do CPC. Não importa, para tal arte, que, na via direta e concentrada, o Tribunal local seja competente somente para pronunciar a inconstitucionalidade perante a Constituição do Estado (art. 125, § 2.º, da CF/88), pois o art. 97 da CF/88 não é regra de competência, mas forma de julgamento da questão constitucional, em virtude do quorum exigido em casos que tais. Incidente conhecido.

2. Os impostos pessoais são aqueles em que o fato gerador é uma manifestação direta e objetiva da capacidade de contribuir do sujeito passivo, por isso, na definição do fato gerador desses impostos, são levadas em consideração as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, nos impostos pessoais há uma relação direta entre o fato tributável, a sua dimensão econômica (base de cálculo) e as condições pessoais do contribuinte. A grandeza econômica do fato gerador é a própria mensuração objetiva da riqueza e da capacidade de contribuir do sujeito passivo.

3. Os impostos reais são aqueles em que a definição do fato gerador leva em consideração apenas a realidade tributável sem qualquer vinculação com a pessoa e as condições do sujeito passivo. O fato gerador e sua expressão econômica não têm vinculação direta com as condições pessoais do contribuinte porque a quantificação econômico-financeira do fato tributado não é um dado objetivo de mensuração e nem de expressão direta da capacidade de contribuir. O fato gerador significa, no máximo, um dado indireto e mediato da capacidade contributiva, ou um sinal exterior de riqueza que pode não corresponder à realidade da capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre nos impostos pessoais.

4. A progressividade tributária somente é possível, nos termos do § 1º do art. 145 da CF/88, nos impostos pessoais porque neles o fato gerador já é a própria expressão direta e imediata da capacidade contributiva. Nos impostos reais, cujo fato gerador não é manifestação objetiva da capacidade de contribuir, não pode haver progressividade tributária, pois esta é mecanismo que se liga diretamente à capacidade contributiva. A progressividade extrafiscal só pode ser adotada nos tributos reais se houver autorização constitucional expressa decorrente do Poder Constituinte Originário. A vedação de progressividade para os impostos reais, constante do § 1º do art. 145 da CF/88, ao lado das imunidades, da legalidade, da irretroatividade, é garantia constitucional e direito individual dos contribuintes, a qual não pode ser derogada por Emenda Constitucional decorrente do poder constituinte congressional ou meramente derivado.

5. A progressividade de alíquotas do ITCD, por ser um imposto real, é inconstitucional.

⁸⁴ IUJ 70013242508, j. 10.04.05. Disponível em <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14988019/agravo-de-instrumento-ag-70017785130-rs/inteiro-teor-103184260>, acesso 24/01/208.

⁸⁵ Súmula 656

É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

6. INCIDENTE CONHECIDO E JULGADO PROCEDENTE, SEM PROCLAMAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE.

O *leading case* que abriu a mutação jurisprudencial no STF teve como origem uma decisão nos autos da ação de inventário do Espólio de Emília L. de L⁸⁶, da 1ª Vara de Sucessões da Comarca de Porto Alegre/RS. O Juiz de primeira instância determinou que o cálculo do ITCMD fosse efetuado na alíquota mínima do tributo em questão - 1% - em vista da alegação da parte sobre a inconstitucionalidade da lei que previa a alíquota progressiva.

O Estado do Rio Grande do Sul apresentou recurso de agravo de instrumento contra essa decisão interlocutória⁸⁷. O desembargador relator, Dr. Luiz Ari Azambuja Ramos, apreciou o recurso de forma monocrática, fundamentado nas reiteradas decisões proferidas pela 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado Rio Grande do Sul, conforme trecho abaixo:

A questão trazida à análise está relacionada com a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas. E no ponto, tem-se que ela vem sendo proclamada à exaustão, inclusive pelo STF, atingindo o sistema tributário como um todo.

Daí a razão estar com a parte agravada, não se aplicando a lei invocada pelo órgão fazendário estadual, como bem viu a decisão combatida.

De tal modo, não apenas a legislação que regula que o ITBI é inconstitucional (STF - Súmula 656), como também a que trata do ITDC, instituído no Estado pela Lei nº. 8.821/89, prevendo a progressividade de alíquotas para impostos de natureza real, cuja graduação, entretanto, restringe-se àqueles de caráter pessoal, na interpretação do art. 145, § 1º, da CF.

Posteriormente o Estado do Rio Grande do Sul apresentou de agravo interno, de forma a buscar a manifestação do colegiado. A medida restou infrutífera, tendo a 8ª Câmara, por unanimidade, mantido a decisão monocrática pelos mesmos fundamentos do relator.

Em seguida, o Estado do Rio Grande do Sul apresentou o Recurso Extraordinário, com fundamento no artigo 102, inciso III, alínea a da Constituição Federal⁸⁸. O então recorrente apontou que o acórdão atacado contrariou a regra do artigo 145 § 1º da Carta Magna.

Nas razões recursais, apresentou o Estado gaúcho uma interpretação diferente da progressividade de alíquotas prevista no citado dispositivo constitucional.

⁸⁶ Processo nº 70018972836.

⁸⁷ 1115628-17.2005.8.21.0001, 8ª Câmara Cível do TJ RS

⁸⁸ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

A argumentação residiu em apontar que a progressividade examinada de forma isolada é figura desprovida de finalidade e utilidade intrínsecos e que, para correta hermenêutica constitucional, a progressividade só tem razão de existir se for para dar efetividade à princípios fundamentais básicos, como o da capacidade contributiva.

Avançou ainda a Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul, Maria Beatriz Oliveira, a seguinte argumentação:

De todas as “ferramentas” empregadas no exercício dessa atividade a relativa à progressividade revela-se, seguramente, como a mais eficiente à realização da Justiça Fiscal, pois por seu intermédio, a carga tributária por ser melhor adequada às riquezas produzidas e/ou adquiridas pelo particular (..)

Por fim, inconcebível a necessidade que têm aqueles que defendem o entendimento contrário à progressividade, de sustentar a natureza real do imposto de transmissão *causa mortis*, com o que estaria afastada a possibilidade da progressividade fiscal, prevista no artigo 145, §1º, da CF/88. Nesse ponto, observe-se que a natureza real do mencionado imposto não é, por si só, impeditiva da progressividade, pois resta a possibilidade, mesmo assim, face à regra do supramencionado dispositivo constitucional, da gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

2.3. O ACÓRDÃO PROFERIDO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045/RS - NOVA COMPREENSÃO DA PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS

Em novembro de 2007, o relator designado, Ricardo Lewandowski submeteu ao STF sua manifestação no sentido da repercussão geral do tema constitucional debatido no respectivo RE, tendo sido acolhida a referida manifestação.

O Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento em junho de 2008 e concluiu em fevereiro de 2013. Curioso notar que em 2009, portanto ainda pendente de julgamento a questão junto ao STF, o Estado do Rio Grande do Sul promulgou a Lei nº 13.337/2009, que retomou a fixação da alíquota do ITCMD no percentual único de 4%, pondo fim à progressividade.

Em função desse fato, foi suscitada a perda do objeto do RE, mas como a tese central já estava afetada à Repercussão Geral, o STF não adotou esse posicionamento e prosseguiu no julgamento do recurso especial.

A questão a ser enfrentada pelo Pleno do STF gravitou em torno da interpretação a ser conferida ao artigo 145, §1º da Constituição Federal, a saber:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Relator Min. Ricardo Lewandowski citou precedentes do STF, em especial o RE 153.771/MG, que tratou da progressividade do IPTU e o RE 234.105/SP, sobre a progressividade do ITBI. Informou ainda que sobre a progressividade do ITCMD existiam algumas decisões monocráticas em sentido divergente, tal qual a do RE 563.261/RS, em que o Min. Marco Aurélio considerou constitucional a progressividade do tributo em questão, e a do AI 581.154/PE, em que o Min. Sepúlveda Pertence concluiu pela inconstitucionalidade da progressividade desse mesmo imposto.

Fiel à então predominante interpretação da Corte no que se refere à progressividade dos impostos reais, para o citado relator, a locução “sempre que possível os impostos serão graduados”, constante no dispositivo constitucional sob análise, está umbilicalmente ligada à expressão “capacidade econômica do contribuinte”.

Daí a noção de que o constituinte permitiu a graduação progressiva das alíquotas somente nos impostos de natureza pessoal, onde melhor se evidencia a capacidade econômica do contribuinte, e onde a administração tributária pode identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O paradoxo fica claro quando o Min. Lewandowski, convicto pela absoluta impossibilidade de avaliar-se a capacidade econômica do contribuinte nos impostos de natureza real, exemplifica com o seguinte raciocínio:

Nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância. É possível, até, que haja, em certos casos, um incremento em seu patrimônio, mas não se mostra razoável chegar-se a qualquer conclusão quanto à respectiva condição financeira apenas por presunção. Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhado com bens de considerável expressão econômica [...]

Segue seu raciocínio para admitir que a possibilidade de se estabelecer a progressividade nos impostos reais somente será viável mediante autorização

constitucional específica e, para conferir efeitos extrafiscais almejados pela carta magna:

Isso porque, em se tratando de impostos reais, a progressividade só pode ser instituída quando existir expressa autorização no texto constitucional. E, mesmo nesses casos, ela só é admitida para dar concreção aos efeitos extrafiscais desejados pelo constituinte, desprezando-se a capacidade econômica deste. (...) Assim, vê-se, que, além da progressividade, prevista no § 1º do art. 145, aplicável aos impostos de natureza pessoal, o constituinte admitiu-a, pontualmente, para alguns impostos reais, sempre buscando a obtenção de efeitos extrafiscais, a saber:

i) no art. 153, § 4º, I, quanto ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR, "como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas";

ii) no art. 156, § 1º, I, incluído pela Emenda Constitucional 29/2000, relativamente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, como faculdade, conferida ao legislador municipal, de estabelecer a progressividade com base no valor do imóvel para, no entender de Hugo de Brito Machado, "de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades"; e

iii) no art. 182, § 4º, II, também quanto ao IPTU, sob a modalidade de progressividade no tempo, como instrumento de política urbanística, objetivando assegurar o cumprimento da função social da propriedade, de modo a exigir "do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento.

O Min. Ricardo Lewandowski conclui seu voto negando seguimento ao recurso, com base na vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, firme no sentido de que a interpretação do art. 145, § 1º, da Carta Magna configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, da mesma forma que os princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, e que não pode ser afastado por lei ordinária estadual.

Em setembro de 2008 o Min. Eros Grau elaborou um voto-vista discordante, dando provimento ao recurso especial. Para o Ministro Eros Grau, é equivocada a suposição de que o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal do Brasil admite a progressividade exclusivamente para os impostos de caráter pessoal.

Em uma interpretação ampliativa do polêmico dispositivo constitucional, o voto demonstra que o seu texto não limita a progressividade apenas aos impostos pessoais. Do contrário, trata-se de um dever ser, no sentido de que sempre que possível, os impostos devem levar em conta a capacidade contributiva do contribuinte, como corolário do princípio da igualdade. Vejamos:

6. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

7. Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.

O Ministro Eros Grau adota ainda classificação dos impostos em diretos e indiretos para encontrar um silogismo que permite concluir pela falta de óbice em se admitir alíquotas progressivas nos impostos reais. Por essa classificação, os tributos indiretos são aqueles que admitem a repercussão econômica no valor de bens e serviços, isto é, agregam-se aos preços, transferindo-se o ônus aos terceiros. Os tributos diretos são os retirados à renda pessoal dos particulares, sendo por estes suportados. Daí conclui:

Essa não tão breve exposição, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.

O Min. Eros Grau conclui dando provimento ao recurso extraordinário, para declarar constitucional o disposto no artigo 18 da Lei n. 8.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul.

Acompanharam a divergência instaurada pelo Ministro Eros Grau os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello. O Ministro Marco Aurélio acompanhou o relator para negar provimento ao recurso, mas por outro fundamento. Segundo o Ministro, a progressividade da tributação da herança e doações acabava por ter efeitos similares ao imposto sobre grandes fortunas⁸⁹, previsto na carta constituinte, mas ainda não regulamentado por lei complementar, extrapolando a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Merece destaque o voto-vista da Ministra Ellen Gracie. Sem olvidar da distinção clássica entre impostos reais e pessoais, esclarece a ministra citando

⁸⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Geraldo Ataliba, para quem os impostos são reais ou são pessoais na medida em que eles tomem em consideração a situação individual do contribuinte, que essa característica nos dias atuais não se mostra tão determinante, já que muitos casos, mesmos nos impostos classificados como reais, o ente tributante subjetiva a relação com o contribuinte. Segue trecho do voto:

Mas isso é apenas uma caracterização genérica, porque é perfeitamente possível que alguns impostos reais sejam personalizados e que alguns impostos pessoais sejam realizados. Vou dar um exemplo. O clássico exemplo de imposto pessoal é o Imposto de Renda e, por isso mesmo, ele admite todas as deduções, ajuntando-se às circunstâncias particulares do contribuinte. No entanto, o imposto de renda pode ser um imposto de base fixa quando, por exemplo, ele incide sobre os investimentos na área financeira. Então, ali, aplica-se uma alíquota única, sem consideração à individualidade do contribuinte e sem possibilidade de posterior acertamento dessas contas. Essa é uma hipótese.

O próprio IPTU - que é, em princípio, um imposto real - também admite personalização. São aquelas hipóteses em que, por exemplo, se admite que as pessoas que possuem um único imóvel, e/ou que sejam acometidas de doença grave sejam dispensadas ou tenham diminuição nessa contribuição.

Portanto, em 06 de fevereiro de 2013, por meio da sistemática da Repercussão Geral, foi finalizado o julgamento, sendo a Ministra Cármen Lúcia redatora do acórdão, que restou assim ementado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski (Relator) e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Não participaram da votação os Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ellen Gracie, Eros Grau e Menezes Direito, todos com voto em assentada anterior.

2.4 - GRAU DE PARENTESCO COMO CRITÉRIO DA PROGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS

A lei pernambucana nº 11.413/96 estabeleceu que as alíquotas progressivas do ITCMD serão calculadas e cobradas de acordo com o valor total dos bens ou direitos transmitidos ou doados e conforme o grau de parentesco existente entre o transmitente ou doador e o beneficiário da transmissão ou doação, na forma prevista na tabela constante na lei:

Tabela 13: Progressividade do ITCMD na lei pernambucana nº 11.413/96 por grau de parentesco. Fonte: elaboração própria

Grau de Parentesco na forma da lei civil	1º Grau (pais em relação a filhos ou seus substitutos na forma da lei civil e vice-versa)	Parentesco de grau maior que o 1º ou nenhum parentesco
Valor total dos bens ou direitos transmitidos ou doados		
Até 10.000 UFIR'S	4%	6%
De 10.001 UFIR'S até 50.000 UFIR'S	6%	8%
De 50.001 UFIR'S em diante	8%	8%

No caso do Estado de Pernambuco, a lei em questão estabeleceu a progressividade com suporte fático não apenas no valor dos bens transmissíveis, mas também no grau de parentesco dos sucessores. Quanto maior o distanciamento familiar entre o sucedido/doador e sucessor/donatário, maior a alíquota do ITCMD.

Considerando a mutação jurisprudencial em sede de repercussão geral ocorrida no STF, que passou a admitir a progressividade dos impostos reais conferindo nova interpretação ao artigo 145, §1º da Constituição Federal, o debate instaurou-se sobre a constitucionalidade desse critério de apuração de alíquotas, qual seja, o do grau de parentesco.

Nesse sentido, novamente o princípio da capacidade contributiva voltou ao cerne da discussão. É bom lembrar que os ministros do Supremo, quando debateram a progressividade do ITCMD (conforme vimos acima, processo afetado à repercussão RE 562.045), entenderam que como a Constituição Federal prevê que os impostos devem ter caráter pessoal sempre que possível e, sejam graduados segundo a

capacidade econômica do contribuinte, estaria viabilizada a progressão de alíquotas da tributação da herança, pois a capacidade econômica estaria relacionada com o quinhão herdado ou bem recebido em doação.

Em outras palavras, o sucessor/donatário que recebe um bem de maior expressão econômica, revela capacidade econômica para suportar uma alíquota maior do que aquele outro que receba um bem de expressão econômica modesta.

No entanto, essa guinada no entendimento do Supremo Tribunal Federal não implica automaticamente dizer que qualquer índice para a adoção da progressividade do ITCMD seria constitucional. No RE 854.869/PE, a Ministra Cármen Lúcia negou seguimento ao recurso extraordinário apresentado pelo Estado de Pernambuco, registrando o seguinte:

Na espécie, a ausência de razoável identidade entre o grau de parentesco e a capacidade contributiva incidente sobre o imposto controvertido revela a inadmissibilidade de utilização desse critério como meio de efetivação da progressividade tributária, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição da República.

A impossibilidade de se conceber o grau de parentesco, como critério a se aferir maior ou menor capacidade contributiva entre pessoas que recebam o mesmo valor a título de herança, também foi analisada pelo Ministro Luis Roberto Barroso no Recurso Extraordinário 854.863. Decidiu o ministro que não existem balizas no direito civil que permitam deduzir maior quinhão do parente mais próximo em detrimento do parente mais distante ou do mero legatário.

Em que pese o reconhecimento da possibilidade, em tese, de aplicar a progressividade ao imposto, cumpre registrar que o grau de parentesco não é critério inequívoco para aferir a capacidade contributiva revelada pelo beneficiário do patrimônio transmitido. Isso porque a sistemática dos arts. 1784 a 1790, do Código Civil, que regem a sucessão, não garante que maior parcela do patrimônio do de cujus seja destinada àqueles que possuam grau de parentesco mais próximo que os demais. A rigor, a capacidade contributiva revelada pelo contribuinte do ITCMD deve ser mensurada tão somente pelo valor do patrimônio que lhe foi incorporado, tendo em vista que este é o montante que reflete em exata medida a riqueza nova agregada. Isso porque a capacidade contributiva neste caso relaciona-se com o universo patrimonial partilhado.

No Recurso Extraordinário 602.256, o Ministro Edson Fachin seguiu o mesmo entendimento e monocraticamente negou seguimento ao recurso. Por ocasião da análise do agravo regimental apresentado pelo Estado de Pernambuco, a primeira turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo. O voto do referido ministro

rechaça a qualidade do grau de parentesco como índice balizador da progressividade de alíquotas, conforme vemos abaixo:

Na espécie, a ausência de razoável identidade entre o grau de parentesco e a capacidade contributiva incidente sobre o imposto controvertido revela a inadmissibilidade de utilização desse critério como meio de efetivação da progressividade tributária, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição da República. Destaca-se, que o STF julgou no Tema 21, cujo recurso-paradigma é o RE-RG 562.045, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski e de relatoria para acórdão da Ministra Cármen Lúcia, DJe 27.11.2013, a questão da constitucionalidade da progressividade do ITCMD, a partir de critério que traduza o princípio da capacidade contributiva, as mesmas razões de decidir se amoldam ao presente caso.

Na hipótese, o critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, porquanto não há relação direta entre a relação de parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes, à luz da equidade vertical.

No RE 958.709 AgR/PE, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o acórdão ficou assim ementado:

Ementa

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ITCMD. Progressividade. Critério para estabelecimento de faixas progressivas. Grau de parentesco. Impossibilidade.

1. Ambas as Turmas da Corte têm rechaçado o critério eleito pela legislação pernambucana para o estabelecimento de faixas de alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação de Bens e Direitos (ITCMD) baseado no grau de parentesco entre o transmitente ou doador e o beneficiário dos bens e direitos. Precedentes.

2. Nego provimento ao agravo regimental. Deixo de aplicar ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que a parte agravada não apresentou contrarrazões ao recurso.

Decisão

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. 2ª Turma, Sessão Virtual de 25.11 a 1º.12.2016.

Destarte, as duas turmas do STF têm posicionamento unânime sobre o tema, no sentido de julgar inconstitucional a utilização do grau de parentesco para fazer progredir as alíquotas, sob pena de violar-se o princípio da capacidade contributiva.

CAPÍTULO 3

HERANÇA, DESIGUALDADE E POLÍTICAS PÚBLICAS: O PAPEL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

3.1. BRASIL: A MAIOR CONCENTRAÇÃO DE RENDA DO MUNDO?

A concentração de renda no mundo tem estado entre os temas mais discutidos da atualidade. Ano após ano divulgam-se⁹⁰ estudos das mais diversas entidades globais (ONU; Banco Mundial; Wid.World - *World Wealth & Income Database* -base de dados mundial de riqueza e renda; OIT - Organização Internacional do Trabalho; OXFAM- *Oxford Committee for Famine Relief*; apenas para citar alguns), abordando o aprofundamento da distância entre ricos e pobres. Já em 1997, 21 anos atrás, o Relatório da Organização das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Humano apontava o seguinte:

Supõe-se que uma maré de riqueza levará todos os barcos. Mas alguns navegam melhor do que outros. Os iates e transatlânticos estão avançando, em função das novas oportunidades, mas as balsas e botes a remo estão fazendo água, e alguns afundam rapidamente.⁹¹

A previsão feita há 21 anos atrás hoje pode ser comparada à uma profecia concretizada. O ano de 2017 foi o recordista em novos bilionários no mundo. Segundo a entidade sem fins lucrativos Oxfam Internacional, em 2017: “[...] a riqueza desses bilionários também aumentou consideravelmente, em um nível que seria suficiente para acabar com a pobreza extrema por mais de sete vezes. De toda a riqueza gerada no ano passado, 82% foram parar nas mãos do 1% que está no topo, enquanto os 50% mais pobres não viram nada”⁹².

Não é novidade para a comunidade internacional o discurso pela erradicação da pobreza. Mas diante da constatação de que não é possível erradicar a pobreza no

⁹⁰ Em 1997, http://www1.folha.uol.com.br/fsp/1997/11/02/caderno_especial/24.html; Em 2002, http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2002/020118_desigualdadebg1.shtml; Em 2016, <https://www.cartacapital.com.br/revista/873/no-mundo-de-os-miseraveis-5584.html>; Em 2017, <https://oglobo.globo.com/economia/cresce-desigualdade-mundial-20826853>; Em 2018, <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2018/01/22/estudo-desigualdade-oxfam-bilionarios.htm>, todos acessados em 03/02/2018.

⁹¹ Disponível em http://www1.folha.uol.com.br/fsp/1997/11/02/caderno_especial/24.html,

⁹² Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/2018_Recompensem_o_Trabalho_Nao_a_riqueza_Resumo_Word.pdf, acesso 03/02/2018

mundo sem reduzir drasticamente os níveis de desigualdade⁹³, a nova agenda global tem preconizado abertamente a necessidade de um novo paradigma sobre a desigualdade na concentração de renda.

O Fórum Econômico Mundial, que anualmente reúne em Davos, na Suíça, cerca de 3000 personalidades mundiais da elite global, entre líderes políticos, personalidades do mundo empresarial, das finanças e presidentes de bancos centrais, tem como proposta discutir sobre os problemas do mundo. Diante do crescente abismo entre pobres e os muito ricos, e sua relação com o aumento dos movimentos antiglobalização ao redor do mundo, os líderes presentes concordaram com um ponto: ou distribui-se a riqueza ou as consequências poderão sair caras ao modelo liberal-democrático defendido pela convenção entre os participantes⁹⁴.

De acordo com o levantamento feito pelo *Credit Suisse Research Institute* (instituto criado pelo banco de investimento suíço Credit Suisse após a crise financeira de 2008 e que, desde 2010, anualmente, tem divulgado um relatório sobre a riqueza global), o topo da renda global no ano de 2017 reúne apenas 0,7% da população mundial adulta e concentra 45,9% da riqueza global⁹⁵:

Figura 9: população global adulta e a repartição da riqueza agrupadas por faixas em 2017. Fonte: Credit Suisse Research Institute.



⁹³ Disponível em https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf, acesso em 03/02/2018.

⁹⁴ In, “Davos leaders agree: share more wealth, or face the consequences”, disponível em <https://www.weforum.org/agenda/2017/01/davos-leaders-agree-we-should-share-more-of-the-worlds-wealth-or-face-the-populist-consequences/>, acesso em 19/02/2018.

⁹⁵ Disponível em <https://www.weforum.org/agenda/2017/12/wealth-inequality-has-been-widening-for-millennia/>, acesso em 19/02/2018

Nesse giro, em 2015 a ONU lançou a “Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”, que é um plano de ação para erradicar a pobreza, proteger o planeta e garantir que as pessoas alcancem a paz e a prosperidade, com o conjunto de 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). O ODS número 10 tem como meta: “Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles” e, dentre as medidas indicadas, a 10.4 prevê a adoção de “políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade⁹⁶.”

O Brasil já identificou a necessidade de uma nova forma de mensuração dos dados da desigualdade. Nesse sentido é que o Ministério da Fazenda publicou em 10 de maio de 2016 a Portaria 165, que determinou a divulgação anual de dados referentes à distribuição da renda e da riqueza dos declarantes do Imposto sobre a Renda Pessoa Física e do relatório sobre a Distribuição da Renda e da Riqueza da População Brasileira

De acordo com a citada portaria, o objetivo do Relatório da Distribuição da Renda e da Riqueza da População Brasileira é fazer um corte analítico em decis, isto é, dividir a população em grupos de 10% e, na parcela dos 10% mais ricos, subdividir em faixas de 5%, 1% e 0,1%, como é realizado nos países mais ricos, e assim, poder efetuar comparações. O primeiro relatório divulgado⁹⁷ compila dados das declarações de imposto ano calendário renda 2014 (declaradas em 2015).

Figura 10: Resumo da Distribuição da Renda por Decil e dos centésimos e milésimos superiores em 2014. Fonte: Relatório da Distribuição da Renda e da Riqueza da População Brasileira

Faixas de renda	Rendimento Tributável Bruto	Rendimento Total Bruto	Bens e Direitos Líquidos**	Participação		
	bilhões R\$	bilhões R\$	bilhões R\$	% Renda Tributável	% Renda Bruta	% Bens e Direitos Líquidos
Por Decis						
1	6,4	149,3	748	0,4%	6%	12%
2	40,6	134,0	430	3%	5%	7%
3	64,2	113,2	344	4%	4%	5%
4	73,6	110,3	329	5%	4%	5%
5	84,6	132,3	252	6%	5%	4%
6	101,6	157,7	356	7%	6%	6%
7	124,7	194,2	332	9%	7%	5%
8	159,2	258,4	646	11%	10%	10%
9	226,7	355,3	655	16%	14%	10%
10	549,4	1.016,9	2.334	38%	39%	36%
Critério de Riqueza						
5% mais ricos	377,5	743,7	1.790	26%	28%	28%
1% mais ricos	145,3	360,8	942	10%	14%	15%
0,1% mais ricos	44,4	159,7	414	3%	6%	6%

⁹⁶ Disponível em <https://nacoesunidas.org/pos2015/ods10/>, acesso em 03/02/2018

⁹⁷ Disponível em <http://www.spe.fazenda.gov.br/noticias/distribuicao-pessoal-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>, acesso em 07/02/2018

O universo captado pela pesquisa representa apenas os declarantes de imposto de renda, que no citado ano calendário foram 26,7 milhões de contribuintes. E os rendimentos utilizados para comparação não trazem dados sobre os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva. Ainda que imprecisos, os dados importados das DIRPF denotam que 28% da renda e da riqueza declarados estavam concentrados em 5% dos declarantes. Recortar ainda mais para o 0,1 % dos declarantes, implica em dizer que do universo 26,7 milhões de declarantes, cerca de 26 mil pessoas afirmaram possuir R\$ 44,4 bilhões em rendimento bruto tributável e R\$ 159,7 bilhões em rendimento total bruto.

Apesar da portaria determinar que a divulgação dos relatórios deva ocorrer anualmente em até 180 dias após o processamento das declarações de imposto de renda das pessoas físicas, até o momento da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, responsável pela elaboração do relatório, não cumpre os prazos, tendo disponibilizado apenas o primeiro, em maio de 2016⁹⁸.

A afirmação de que o Brasil é o país que tem a maior concentração de renda no mundo entre o 1% mais rico é feita pelo pesquisador economista irlandês Marc Morgan Milá, que participa da Pesquisa Desigualdade Mundial 2018⁹⁹, coordenada, entre outros, pelo economista francês Thomas Piketty. A constatação é de que 27,8% da renda do Brasil produzida ao longo de um ano está concentrada em apenas 1% da população¹⁰⁰, bem à frente do segundo lugar que é da Turquia, com 21,5%. O estudo apresenta o seguinte gráfico sobre a concentração de renda comparativa entre Brasil, Estados Unidos, França, China, Rússia e Índia¹⁰¹:

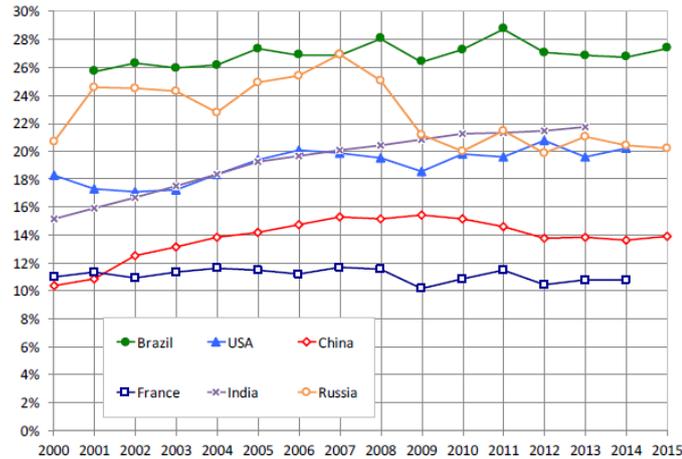
Figura 11: a concentração de renda no topo do 1% mais rico, antes do IR. Fonte: World Wealth and Income Database

⁹⁸ Em <https://www.spe.fazenda.gov.br/noticias/distribuicao-pessoal-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira>, acesso 07/02/2018

⁹⁹ The World Wealth and Income Database. Disponível em: <http://wid.world/>, acesso 03/02/2018

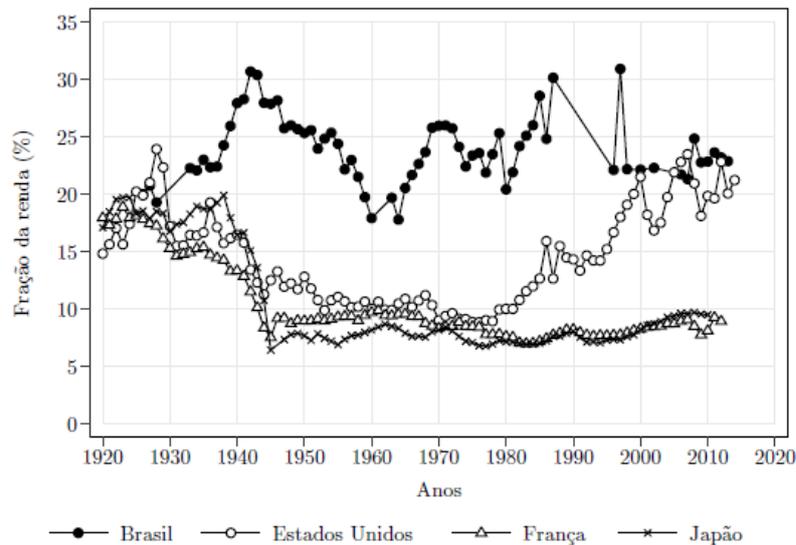
¹⁰⁰ Dados de 2015

¹⁰¹ Fonte: Extreme and Persistent Inequality New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal Data, 2001- 2015, disponível em <http://wid.world/wp-content/uploads/2017/09/Morgan2017BrazilDINA.pdf>, acesso 04/02/2018



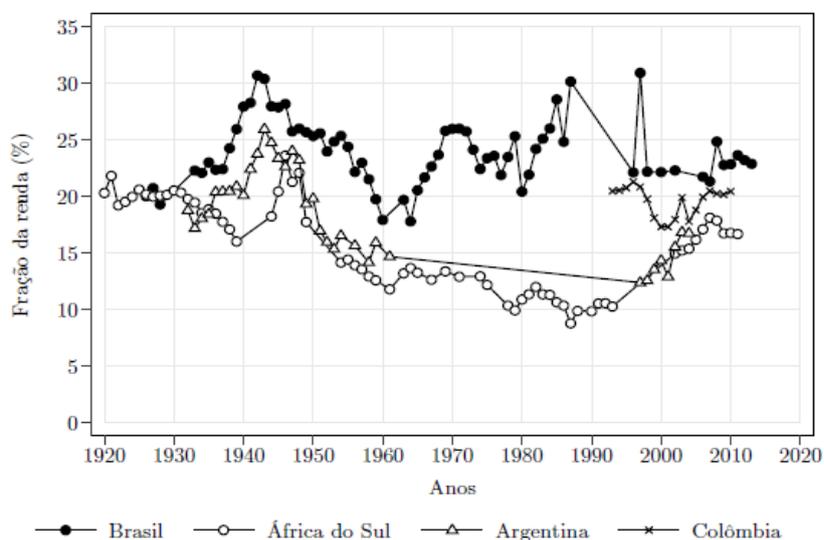
Há divergências sobre o número encontrado no estudo apontado acima. O pesquisador brasileiro Pedro Ferreira de Souza¹⁰², que efetuou levantamento inédito sobre a disparidade de renda no Brasil desde 1926 utilizando-se dos dados de imposto de renda divulgados pela Secretaria da Receita Federal, aponta que o percentual de concentração do centésimo superior é de 23%, e não 27,8% como identificado na base pesquisada citada. Ainda assim o Brasil ocupa o primeiro lugar entre os países comparados:

Figura 12: Fração da renda nacional recebida pelo 1% mais rico no Brasil e em países desenvolvidos selecionados. Fonte SOUZA, 2016.



¹⁰² SOUZA, Pedro Ferreira de. “A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013”, Orientador: Marcelo Medeiros Coelho de Souza Tese (doutorado) – Universidade de Brasília. Instituto de Ciências Sociais. Departamento de Sociologia. 2016. Reconhecida com o prêmio Capes 2017 de melhor tese de doutorado em sociologia, disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/22005>, acesso em 02/02/2018.

Figura 13: Fração da renda nacional recebida pelo 1% mais rico no Brasil e em países em desenvolvimento selecionados. Fonte: Fonte SOUZA, 2016



A diferença entre os estudos é motivada pelos métodos de apuração divergentes. De todo modo, estando ou não em primeiro lugar no ranking da concentração de renda, o fato inegável é que o país se situa entre os piores no mundo nesse quesito e que a enorme distância entre a renda dos brasileiros mais ricos e dos mais pobres mudou menos do que se imaginava há até pouco tempo¹⁰³.

No entanto, essa diferença entre métodos de coleta de dados para o presente estudo não causa impacto relevante. O que ressurta para a presente dissertação é que o cenário de extrema concentração de renda vai de encontro à diretriz constitucional de redução das desigualdades. Dessa forma, a pesquisa de como a herança influencia ou não esse quadro de desigualdade e como o sistema tributário nacional pode lidar com esse fato dentro de um espectro de políticas públicas será abordado nos próximos subcapítulos.

3.2. A HERANÇA E A SUA INFLUÊNCIA NO QUADRO DA DESIGUALDADE

No subcapítulo anterior vimos como as discussões sobre o aumento da concentração de renda e, por conseguinte da desigualdade entre os muito ricos e os pobres tem sido alvo de debates na comunidade internacional. Mas qual seria a importância da herança e da sua respectiva tributação nesse contexto?

¹⁰³ Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/5127806/rendimento-dos-ricos-aumenta-mais-e-freia-queda-da-desigualdade>, acesso 04/02/2018.

3.2.1. A força fundamental de divergência $r > g$

Os pesquisadores em economia política ao longo dos anos se debruçaram sobre estudos e teorias econômicas no intuito de demonstrar, ou não, como o modelo capitalista de produção, fundamentado na propriedade privada e no livre mercado, poderia conduzir à humanidade à redução dos níveis de desigualdade e ao desejável equilíbrio social entre os detentores do capital e a classe dos trabalhadores¹⁰⁴.

Segundo Piketty¹⁰⁵, uma das obras mais influentes sobre o pensamento liberal, A Riqueza das Nações do ano de 1776 de Adam Smith, aponta para a existência do mercado sem a influência do Estado, onde a concorrência pura e perfeita conduziria à justiça social. Embora não tenha se aprofundado sobre a possível divergência na distribuição de riqueza no longo prazo, frequentemente é citado de como a metáfora da “mão invisível” acomodaria a redução das desigualdades tal qual quase uma força metafísica.

Simon Kuznets, economista que recebeu o Prêmio Nobel de economia do ano de 1971 por sua interpretação empiricamente fundada do crescimento econômico, que levou a uma visão nova e aprofundada da estrutura econômica e social e do processo de desenvolvimento¹⁰⁶, previu que a desigualdade na distribuição da renda seria acomodada naturalmente pelas forças do capitalismo.

A tese que ficou conhecida como a “Curva de Kuznets” é representada graficamente por uma curva em forma de sino, de forma que o aumento da desigualdade de renda é uma tendência natural do início do desenvolvimento de um país e que, após o seu ápice, essa tendência se reverte, pois as forças de mercado

¹⁰⁴ Para o presente estudo, o Marxismo, não obstante sua importância no estudo da economia política e sua forte influência no mundo a partir do século XIX, não tem relevância, dado que a teorização de Karl Marx e Friedrich Engels é baseado no fim da propriedade privada, d’onde naturalmente há o fim da herança, conforme trecho do famoso “Manifesto Comunista”:

“Nos países mais adiantados, no entanto, as seguintes medidas poderão ser postas em prática.

1) Expropriação da propriedade latifundiária e emprego da renda da terra em proveito do Estado.

2) Imposto fortemente progressivo.

3) Abolição do direito de herança [...]”

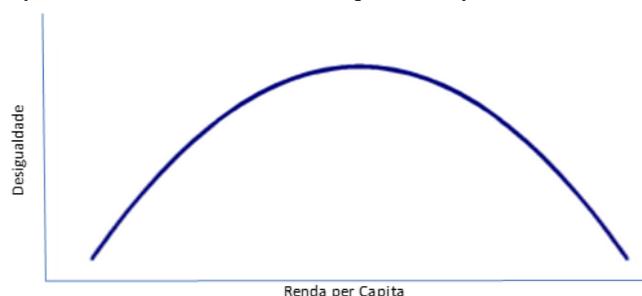
In, MARX, Karl & ENGELS, Friedrich. O manifesto comunista. Publicado pelo Instituto José Luís & Rosa Sundermann, 2003.

¹⁰⁵ PIKETTY, Thomas, Obra cit . P. 563

¹⁰⁶ Disponível em https://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1971/index.html, acesso em 07/02/2018.

conduzem à acomodação do cenário inicial e que a desigualdade é reduzida assim que se alcançar determinado limite de renda per capita, conforme ilustração abaixo:

Figura 14: Curva de Kuznets, onde após o ápice do crescimento industrial, a desigualdade de renda começa a ceder e, diminuindo a diferença entre os muitos ricos e os pobres. Fonte. Elaboração Própria.



Robert Solow, economista vencedor do Prêmio Nobel de economia do ano de 1987 pelo artigo publicado em 1956 sob o título “*A Contribution to the Theory of Economic Growth*”, abordou um modelo matemático de crescimento descrevendo como aumento do estoque de capital gera maior produção per capita¹⁰⁷, de maneira que, no longo prazo, com uma trajetória de crescimento equilibrado, todas as variáveis macroeconômicas como produção, renda, lucros, salários, capital, etc. se expandiriam no mesmo ritmo, de forma que cada grupo social se beneficiaria do crescimento nas mesmas proporções, sem grandes discrepâncias. Esse crescimento equilibrado poderia garantir uma certa harmonia em relação à distribuição da renda¹⁰⁸.

Como visto acima, em apertada síntese, de uma forma ou outra, os estudos e levantamentos empíricos do século XX apontavam que uma certa força natural do capitalismo seria responsável pela redução da importância do capital e de suas rendas, o que levaria à uma ordem social mais justa e racional, baseada no mérito e no trabalho.

Essa breve passagem pela escola do pensamento econômico é necessária para que se possa compreender o significado da “força fundamental de divergência $r > g$ ”, de Thomas Piketty e seu impacto sobre as ideias então vigentes.

Para Piketty, o capitalismo, tanto na modalidade de livre mercado (liberalismo) ou intervencionista (Estado social), por si só, não contém qualquer processo natural ou espontâneo de distribuição da riqueza e da renda. Essa afirmação, acompanhada do extenso levantamento empírico efetuado, mediante

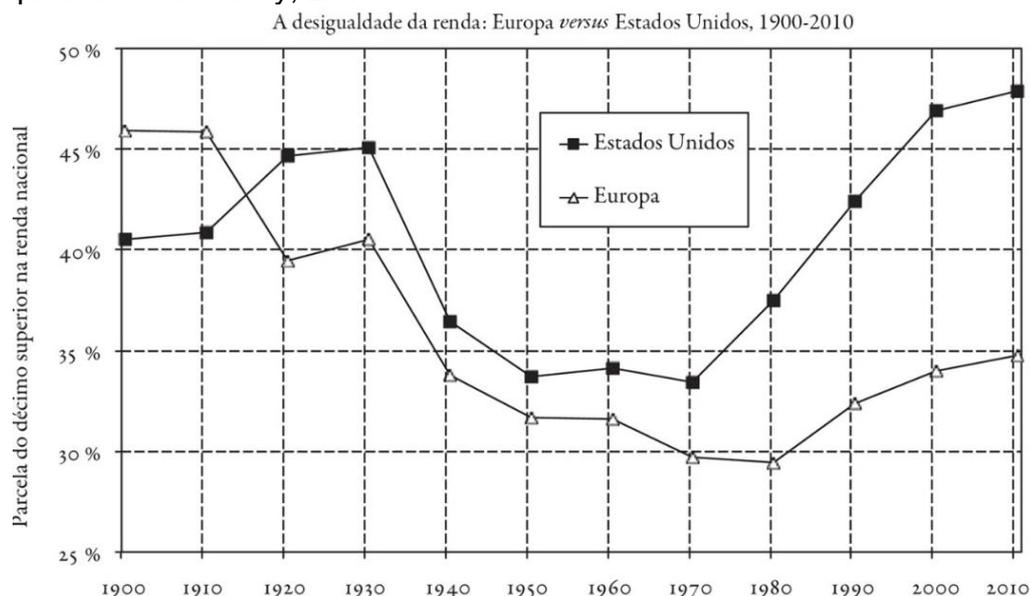
¹⁰⁷ Disponível em https://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1987/press.html, acesso em 07/02/2018

¹⁰⁸ PIKETTY, Thomas, O capital no Século XXI. Obra cit . P. 227

coleta e análise dos dados possíveis e disponíveis dos últimos duzentos anos, lança um novo rumo para o pensamento econômico até então vigente.

Segundo a obra *O Capital no Século XXI*, a redução da desigualdade que ocorreu na Europa e nos Estados Unidos da América entre os anos de 1900-1910 e 1950-1960 (vide figura 15¹⁰⁹) deve ser creditada aos choques causados pelas duas guerras mundiais e, por conseguinte, as políticas públicas adotadas para atenuar o impacto desses choques, em especial a tributação progressiva sobre a renda dos mais ricos e sobre as heranças. Por isso, a advertência de Piketty em registrar que, quando o assunto é a distribuição da riqueza e da renda, os argumentos oriundos do determinismo econômico devem ser vistos com certa desconfiança.

Figura 15: Segundo Piketty, a redução da desigualdade que ocorreu nos países desenvolvidos entre 1900-1910 e 1950-1960 foi, antes de tudo, resultado das guerras e das políticas públicas adotadas para atenuar o impacto desses choques. Fonte: Piketty, 2014.



Em seu trabalho, Piketty aponta que a dinâmica da distribuição da riqueza possui “forças de convergência” e “forças de divergência”. As primeiras seriam os mecanismos que promovem o aumento da igualdade de renda que, para ele, seriam a disseminação da educação de qualidade e a difusão do conhecimento. A lei da oferta e demanda também é apontada como uma das forças de convergência, mas não tão

¹⁰⁹ PIKETTY, Thomas, Obra cit . P. 315

intensa quanto o processo de difusão de conhecimentos e competências, tanto dentro de um país quanto entre diferentes países¹¹⁰.

Como forças de divergência, isto é, aquelas que comprimem e impedem o aumento da igualdade de renda, e que podem existir mesmo dentro de um cenário repleto de forças de convergência (ou seja, num mundo onde haja um nível de investimento adequado em treinamento e capacitação da mão de obra e onde todas as condições que asseguram a eficiência dos mercados estejam presentes) Piketty aponta duas: os “supersalários dos superexecutivos” e; para nosso estudo o mais importante, a “força de divergência fundamental $r > g$ ”, em que ‘r’ é a taxa de remuneração do capital (isto é, o que rende, em média, o capital durante um ano, sob a forma de lucros, dividendos, juros, aluguéis e outras rendas do capital, em porcentagem de seu valor) e ‘g’ representa a taxa de crescimento (isto é, o crescimento anual da renda e da produção)¹¹¹.

Dessa forma, fazendo um paralelo com as sociedades francesas e inglesas do século XVIII, fundada no imobilismo social provocado pela concentração da riqueza herdada por uma pequena parcela da sociedade, o autor leciona que:

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 da justiça social que estão na base de nossas sociedades modernas¹¹²

A advertência feita por Piketty, ainda que não seja objeto de aclamação unânime, teve o mérito de compilar longas sérias histórias para chegar à essa conclusão, e disponibilizar as bases estatísticas de forma acessível na internet para todos os pesquisadores que queiram acessar e testar as hipóteses¹¹³.

¹¹⁰ PIKETTY, Thomas, *Obra cit.* . P. 29

¹¹¹ PIKETTY, *Obra cit.* . P. 33

¹¹² PIKETTY, *Obra cit.* . P. 33

¹¹³ The World Wealth and Income Database. Disponível em: <http://wid.world/>

3.2.2. Concentração de riqueza e herança

Há muitos anos o estudo sobre o efeito que a transferência de bens pela sucessão *causa mortis* causa na distribuição de riqueza vem sendo objeto de análise das mais variadas correntes dentro das ciências sociais. Liam Murphy e Thomas Nagel, professores de filosofia e direito na Universidade de Nova York, nos Estados Unidos, no livro “O mito da propriedade”, ao analisarem a concentração da riqueza nos EUA nos anos 90, foram taxativos:

“Em 1997, 1% da população norte-americana recebia cerca de 17% da renda do país [...]. Segundo os dados de 1998, 1% das residências detinham cerca de 38% da riqueza e os 20% mais ricos detinham 83% do total. [...] as estimativas de qual a proporção de riquezas recebidas por heranças varia muito, mas a média dessas estimativas é de cerca de 50%. Evidentemente, a transmissão da riqueza por herança é uma das principais causas da desigualdade econômica nesta sociedade que não tem consciência de suas classes”¹¹⁴

A preocupação sobre como a igualdade de oportunidades de amanhã será afetada pela desigualdade de resultados hoje é demonstrada na obra “Desigualdade: o que pode ser feito?”, do economista britânico Anthony Atkinson, pioneiro na pesquisa sobre desigualdade. Tal inquietação de como a mobilidade social pode ser afetada devido à influência da herança de grandes fortunas é assim exposta pelo autor:

Os resultados *ex post* de hoje determinam as condições *ex ante* de amanhã: os beneficiários da desigualdade de resultados de hoje podem transmitir uma vantagem injusta aos seus filhos amanhã. Preocupações quanto à desigualdade de oportunidades e à limitação da mobilidade social se intensificaram conforme as distribuições de renda e de riqueza se tornaram mais desiguais. Isso porque o impacto da herança familiar sobre o resultado depende tanto da força da relação entre herança e resultado como da extensão da desigualdade entre heranças familiares. A desigualdade de resultados da geração atual é uma fonte de vantagem injusta recebida pela geração seguinte. Se estamos preocupados com a igualdade de oportunidades de amanhã, precisamos nos preocupar com a desigualdade de resultados de hoje.¹¹⁵

Em 1848, John Stuart Mill, economista e filósofo britânico, sendo um conhecido crítico da concentração de renda sem o devido trabalho, ao publicar a obra

¹¹⁴ Ob. cit. Pág. 194

¹¹⁵ ATKINSON, Anthony B. Desigualdade: o que pode ser feito? / Anthony B. Atkinson; tradução de Elisa Câmara. –São Paulo: LeYa, 2015. Formato: livro eletrônico kindle. Não paginado.

“*Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*”, assim refletiu sobre a herança de grandes fortunas, no sentido de que o direito à sucessão deve ser limitado caso colida com o interesse da comunidade em geral:

Sem dúvida, ocasionalmente a pessoa se empenhou com mais afinco em adquirir uma fortuna, levada para esperança de fundar uma família para sempre; contudo, os danos advindos à sociedade, em decorrência de tais fundos perpétuos, sobrepujam o valor desse incentivo para a iniciativa pessoal; (...) Se alguém alegar – como se pode efetivamente afirmar com verdade – que aqueles que herdaram as poupanças de outros desfrutam de uma vantagem que possivelmente de maneira alguma mereceram, em relação às pessoas trabalhadoras cujos predecessores não lhes deixaram nada, direi o seguinte: não somente admito, mas até defendo vigorosamente, que essa vantagem imerecida deve ser limitada, na medida em que se conciliar com a justiça, àqueles que acharam conveniente dispor de suas poupanças dando-as a seus descendentes.”¹¹⁶

Para Mill, colaterais e parentes distantes não deveriam participar da linha sucessória, mas apenas se estivessem presentes em disposição testamentária. Já para os descendentes, a ideia da herança de forma *ab intestato*, isto é, independente de testamento, estava associada ao direito de propriedade, e por isso um parente distante não participa com o mesmo fundamento moral que os filhos¹¹⁷.

Para Mill (1996) “as estruturas sociais da Europa moderna provieram de uma distribuição da propriedade que foi o resultado não de repartição justa ou de conquista pelo trabalho, mas da conquista bruta e da violência”¹¹⁸. A partir dessa reflexão, o autor conclui que o processo de acumulação inicial estava manchado desde o início e por essa razão a herança de grandes fortunas eternizaria essa desigualdade, construída, segundo o autor, nos primórdios da conquista bruta.

Voltando ao século XXI, o fluxo de heranças e o acúmulo entre gerações está novamente no centro dos debates, não pelo mesmo fundamento citado acima e que era compartilhado por vários pensadores da época de Mill¹¹⁹, mas pela extrema concentração de riqueza identificada por vários estudos citados no subcapítulo anterior.

¹¹⁶ MILL, John Stuart. Princípios de Economia Política: com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social. Tradução: Luiz João Baraúna. 2ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1996. P. 275-282

¹¹⁷ Ob. Cit., pag. 280

¹¹⁸ Ob. Cit. 267

¹¹⁹ Para Marx, por exemplo, “Na realidade, os métodos de acumulação primitiva podem ser qualquer coisa, menos idílicos.” Em “O Capital: crítica da Economia Política”. Tradução: Rubens Enderle. São Paulo: Bomtempo, 2013. P. 786

Piketty, no entanto, sinaliza que, ao fim do século XIX e no início do século XX, o problema não se evidenciava nos países do “novo mundo” pois a população se renovava constantemente por meio de fluxos migratórios, onde a maioria dos imigrantes chegava sem qualquer patrimônio significativo, impedindo a formação de um estoque relevante de riqueza a ser sucedido, se comparado com as nações europeias¹²⁰.

Já para o século XXI, particularmente para as gerações nascidas após 1970¹²¹, o economista afirma que de acordo com a força de divergência fundamental $r > g$, a sociedade poderá chegar à um nível de desigualdade na distribuição de riqueza nos mesmos patamares do século XIX (época palco de inúmeras revoluções) e que a herança das grandes fortunas desempenhará um papel determinante nesse cenário, pois o patrimônio do passado tende a se recapitalizar muito mais rápido do que o crescimento da economia:

[...] funciona da seguinte maneira [se referindo a força de divergência fundamental $r > g$]: consideremos um mundo de baixo crescimento —por exemplo, da ordem de 0,5-1% ao ano, como era o caso até os séculos XVIII e XIX. A taxa de rendimento do capital, que, conforme já vimos, costumava ser de cerca de 4-5% ao ano, é por definição muito mais elevada do que a taxa de crescimento em tais sociedades. Concretamente, isso significa que os patrimônios do passado se recapitalizavam muito mais rápido do que o crescimento da economia, mesmo quando não havia nenhuma renda do trabalho (...) Vemos então, de um ponto de vista estritamente lógico, que estão dadas as condições ideais para que prospere uma sociedade de herdeiros, caracterizada ao mesmo tempo por uma enorme concentração da riqueza e uma forte continuidade, ao longo dos anos e das gerações, desses patrimônios elevados.¹²² (grifos nossos)

A mesma lógica não acontece se as forças de convergência estiverem presentes (como dito alhures, educação de qualidade, difusão do conhecimento e mercado em equilíbrio), e ao mesmo tempo, o crescimento da economia for superior ao rendimento do capital. Nesse cenário, as oportunidades de mobilização social estarão idealmente asseguradas pelo ideal meritocrático presente em nossa sociedade.

Uma importante advertência feita por Piketty é que lógica $r > g$ não é a única força que pode desequilibrar a distribuição de riqueza como força de divergência.

¹²⁰ Ob. Cit. P. 88

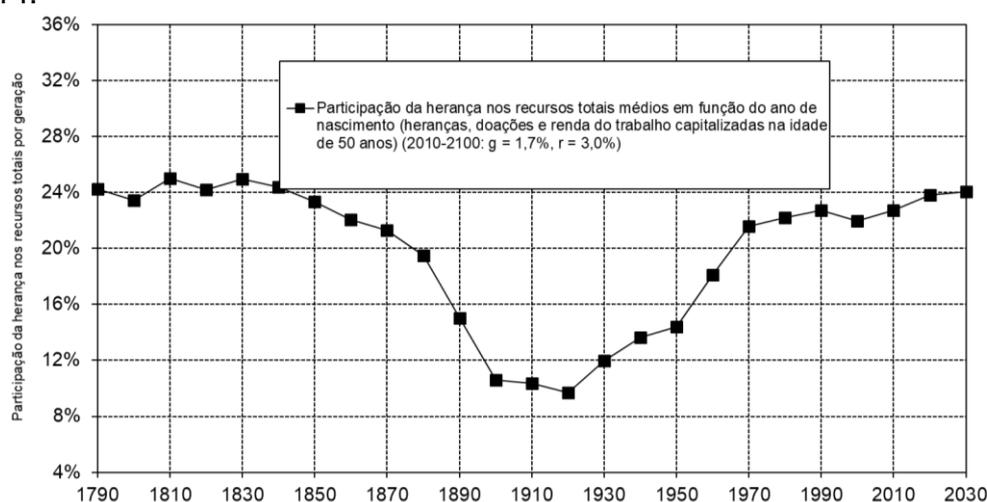
¹²¹ Essa é a afirmativa de Piketty, no que diz respeito ao cenário francês: “De acordo com as nossas estimativas, a herança vai representar para as gerações nascidas a partir dos anos 1970-1980 quase um quarto dos recursos totais —vindos da herança e do trabalho”, ob. Cit, pag. 407

¹²² Ob. Cit. P. 342

Existem necessariamente outras forças em jogo e não há como identificar de maneira tão exata o papel de cada mecanismo, resumindo em uma fórmula. O que esse modelo e seus cálculos trazem é uma simplificação da realidade e que tem o mérito de explicar o grau de concentração observada.

Mas, assumindo por exemplo, $g = 1\%$ e $r = 5\%$, em média ao longo dos anos, basta poupar um quinto da renda do capital - e consumir os quatro quintos restantes —para que um capital herdado da geração anterior progrida no mesmo ritmo que a economia como um todo¹²³. Piketty ilustra com um gráfico como a participação da herança em percentual dos recursos totais¹²⁴ na França pode atingir em 2030 o mesmo nível do século XVIII, considerando o ápice de desigualdade, projetando $g = 1,7\%$ e $r = 3,0\%$, conforme abaixo:

Figura 16: Participação da herança da França nos recursos totais (herança e trabalho) das gerações nascidas nos anos 1790 – 2030. Fonte: Piketty, 2014.



A advertência tem um parêntese: ainda que os níveis de participação da herança nos recursos totais atinjam níveis similares ao observado no século XIX, haverá uma diferença substancial entre as realidades presente e de outrora. Isso

¹²³ Ob. Cit. P. 342

¹²⁴ Válido transcrever aqui a explicação de Piketty sobre o método utilizado para expressar tais percentuais da herança *versus* o montante da riqueza disponível: “Em particular, quando constatamos que o fluxo de herança representa o equivalente a 20% da renda disponível, isso não significa, evidentemente, que cada pessoa receba a cada ano o equivalente a 20% de renda adicional por meio de um fluxo regular de herança e doação. Isso significa que cada um recebe algumas vezes em sua vida —normalmente quando do falecimento de seus dois pais, e por vezes sob forma de variadas doações —montantes muito mais importantes que equivalem, por exemplo, a vários anos de renda, e que, no total, essas sucessões e doações representam para cada ano o equivalente a 20% da renda disponível dos lares” – ob. Cit., p. 600

porque houve uma grande dispersão da riqueza em um século (a parcela do centésimo superior foi praticamente dividida, passando de cerca de 60% nos anos 1910 a pouco mais de 20% no início dos anos 2010). Isso implica que as grandes heranças continuam a existir, mas são menos numerosas se comparadas com o ano de 1910.

Vale notar que, mesmo separados por mais de um século e meio, ou sendo mais preciso, 170 anos, Mill e Piketty externaram preocupação similar, ainda que partindo de premissas diferentes, no que se refere à herança. Para Mill, a herança de grandes fortunas tem a capacidade de eternizar uma desigualdade patrimonial construída nos primórdios com base na iniquidade. Mas não é só isso. Dentro de uma ótica utilitarista, não é desejável essa situação, já que o ideal seria os pais não deixarem aos descendentes uma situação patrimonial que lhes permitisse levar uma vida sem trabalho. Para Piketty, não é verdade que o capitalismo conduzirá a sociedade à redução das desigualdades de forma natural, conforme alguns modelos preconizavam, pois a lógica $r > g$, presente nos últimos 200 anos, faz com que o capital se reproduza sozinho e se acumule exponencialmente, fomentando a acumulação intergeracional.

3.3. TRIBUTAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Pode vir à mente de forma apressada que o sistema tributário pouco pode contribuir com a mudança da realidade social, não sendo um instrumento por excelência para a adoção de políticas públicas. Afinal de contas, os pagamentos em favor do erário são apenas uma parte da equação. A outra é o gasto público. Se o governante eleito irá usar esses recursos arrecadados para construir estádios de futebol ou financiar políticas de redução das desigualdades, o sistema tributário pouco ou nada pode fazer. Seu papel foi cumprido mediante a arrecadação das receitas.

Ademais, num primeiro momento o manejo do sistema tributário deve ter por finalidade o atingimento das necessidades sociais previamente estabelecidas, via arrecadação dos recursos necessários para o custeio de máquina pública. Isto é, o atendimento da coletividade é que deve nortear as escolhas em matéria tributária. Não podemos perder de vista, no que se refere ao exercício do poder de tributar, que a

linha que separa a legitimidade da tirania é tênue, e que um sistema tributário injusto motivou inúmeras rebeliões ao longo da história¹²⁵.

Não se desconhece a finalidade extrafiscal dos tributos inserida no ordenamento jurídico brasileiro, tema que será aprofundado adiante. A presente dissertação é voltada para a análise da utilização do sistema tributário como legítimo instrumento de execução de políticas públicas e a sua orientação para a redução das desigualdades sociais, notadamente sobre a possibilidade de se adotar uma tributação progressiva da herança como uma forma de política pública de longo para se reduzir a desigualdade.

Os princípios fundamentais do Estado democrático de Direito impõem limites aos governantes no que se refere ao uso do sistema tributário, como por exemplo a neutralidade fiscal e o não-confisco. No entanto, é forçoso reconhecer que é impossível dissociar o tributo da política e que legislação tributária é o instrumento pelo qual as opções políticas, referentes ao financiamento dos gastos públicos, são aplicadas¹²⁶.

É nesse campo que surge a discussão sobre política tributária e justiça fiscal. Tendo os governantes espaço para utilização do sistema tributário com vistas a impactar a redução das desigualdades sociais, como o sistema tributário brasileiro, em grande medida presente na Constituição Federal, pode ser revisto, para espelhar tais objetivos da república? Para Liam Murphy e Thomas Nagel, há coerência na utilização de impostos para fins outros que não o arrecadatório:

Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva¹²⁷.

Evilário Salvador¹²⁸ traz importantes pilares presentes na Constituição Federal sobre a legitimidade do sistema tributário como um dos instrumentos de apoio às políticas públicas, não apenas pelo fato das receitas tributárias serem o alicerce do

¹²⁵ O livro do autor norte americano David F. Burg, “*A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*”, 2004, descreve 392 rebeliões fiscais diferentes através da história, desde o ano 2350 antes de Cristo, na Babilônia. Entre nós, a mais conhecida foi a inconfidência mineira.

¹²⁶ MARTON, Ronaldo Lindimar José. Os tributos e a política tributária em uma sociedade democrática. *in* http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10520 acessado em 15/01/2017.

¹²⁷ Op. Cit. P. 5

¹²⁸ SALVADOR, Evilário. Fundo público e políticas sociais na crise do capitalismo. *Revista Serviço Social & Sociedade*, n. 104 (2010) pp. 605-631

financiamento básico de um Estado moderno, mas pela prescrição dos princípios insculpidos no texto constitucional sobre a forma pela qual deve se dar a exação:

A nossa pesquisa (Salvador, 2010) revela que a CF determina uma série de princípios norteadores da política tributária. Assim, por exemplo, o imposto de renda deverá obedecer, entre outros critérios, ao da progressividade. Além disso, o Estado deve respeitar o princípio da capacidade contributiva (CF, art.145, III, § 1º), e os tributos sobre bens e serviços não devem ser cumulativos. A Constituição, em 1988, estabeleceu um conjunto de princípios tributários (eles ainda estão lá escritos) que constituíam uma base importante para edificação de um sistema tributário baseado na justiça fiscal e social. A começar pela solidariedade que está subjacente a todos os princípios tributários: a isonomia, a universalidade, a capacidade contributiva, a essencialidade. A tributação deve ser, preferencialmente, direta, de caráter pessoal e progressiva.

Antes, porém, é preciso ter em mente que o campo de interação entre o estudo do direito tributário e sua relação com as políticas públicas é seara que ainda precisa de amadurecimento. Faltam balizas seguras aos interpretes do direito tributário ao se depararem com determinados aspectos da tributação sob o enfoque do estudo de políticas públicas e muitas vezes a análise passa por uma perspectiva intuitiva do que seria uma política pública, confusão comum dado ao próprio emprego semântico da palavra, conforme veremos adiante.

3.3.1 Políticas Públicas. Definições e conceitos

Não são poucas as dificuldades encontradas pelo estudioso do direito tributário ao adentrar no tema sobre Políticas Públicas e tributação. Não raro, o entendimento fica impregnado pela visão intuitiva do que seria uma política pública. A própria semântica da palavra não contribui para correta interpretação do assunto. O autor Diogo Coutinho compartilha da mesma observação, anotando que as dificuldades são de diferentes ordens, a saber:

Quem no Brasil procura explorar as interações que existem entre o direito e as políticas públicas não tarda a constatar que há inúmeras dificuldades em fazê-lo e que essas dificuldades são de diferentes ordens – conceituais, semânticas, metodológicas, teóricas e práticas.¹²⁹

¹²⁹ COUTINHO, Diogo R. em “A política pública como campo multidisciplinar”. Orgs. MARQUES, Eduardo e FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de, Ed. Editora Fio-cruz e Editora Unesp. 2013. P. 181

A origem das políticas públicas como área do conhecimento surge na década de 30 nos Estados Unidos. O pressuposto analítico que regeu a constituição e a consolidação dos estudos sobre políticas públicas é o de que, em democracias estáveis, aquilo que o governo faz ou deixa de fazer é passível de ser (a) formulado cientificamente e (b) analisado por pesquisadores independentes¹³⁰.

Outro aspecto que causa dificuldade é a ausência de uma definição “fechada” sobre políticas públicas, tendo em vista os autores trabalharem com abordagens distintas. Não existe apenas uma definição ou mesmo aquela que seria melhor. Para Celina Souza, uma definição possível de política pública pode ser sintetizada da seguinte forma:

[...] como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, “colocar o governo em ação” e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente). A formulação de políticas públicas constitui-se no estágio em que os governos democráticos traduzem seus propósitos e plataformas eleitorais em programas e ações que produzirão resultados ou mudanças no mundo real¹³¹

Para o professor José Marcos Domingues, qualquer atuação do Estado que tenha por finalidade dar concretude aos direitos previstos no texto constitucional é política pública:

As providências necessárias tomadas pelo Estado para que os direitos se realizem, para que as satisfações sejam atendidas, para que as determinações constitucionais saiam do papel e se transforme em utilidades aos governados. Em última análise, cabe ao executivo implementar os direitos formalmente previstos na Constituição. Transformar em proveito social e individual os direitos traçados essenciais à vida em sociedade. Dar educação, saúde, habitação, saneamento básico, transporte, iluminação, etc¹³².

A professora Maria Paula Dallari Bucci é uma das maiores pesquisadoras do assunto no Brasil e tem se dedicado a lançar as bases analíticas necessárias à compreensão de um conceito jurídico de Políticas Públicas na qualidade de área do conhecimento. Na obra da autora, ressurte a ideia de política pública como programa de ação governamental que se relaciona com a ideia de atividade, de conjunto de

¹³⁰ SOUZA, Celina. “Políticas Públicas no Brasil” . Orgs. HOCHMAN, Gilberto Hochman, ARRETCHE, Marta, MARQUES, Eduardo. Editora Fio Cruz. Ed. 2007. P. 67

¹³¹ Op. Cit. P. 69

¹³² OLIVEIRA, José Marcos Domingues (coordenador). DIREITO Tributário e Políticas Públicas. São Paulo: MP Editora. 2007. P. 260

normas, donde podemos extrair que um único ato isolado não seria uma política pública, mas uma partícula do programa de ação governamental, elemento desta:

Políticas públicas são programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Políticas públicas são “metas coletivas conscientes” e, como tais, um problema de direito público, em sentido lato¹³³

Olhar as políticas públicas como programa, isto é, como conjunto de ações, e não apenas um único ato isolado, permite novos fluxos de influência na análise de políticas públicas como campo do conhecimento. A abordagem simplista de que política pública é tudo “o que o governo escolhe fazer ou não fazer¹³⁴” por exemplo, traz a noção de que a simples instalação de um poste de luz seria uma política pública, quando na verdade, é uma fração de um programa de ação governamental e não a política pública em si (no exemplo sobre a instalação do poste de luz pode ser o combate criminalidade, ou o lazer noturno da população).

Um dos pontos de maior interseção entre as políticas públicas como área do conhecimento e o Direito é a constatação de que a ação governamental passa por processos juridicamente regulados. Desde o processo legislativo até ao procedimento licitatório, o direito permeia fornecendo a legitimação dos atores, a segurança jurídica, a publicidade, dentre outros aspectos

Se, como visto acima, há dificuldade da compreensão na interação entre esses dois campos de conhecimento, direito e políticas públicas, o cenário fica mais turvo quando entra no debate o direito tributário. Não raro, a visão fica influenciada por uma visão intuitiva, onde é mais comum encontrar-se referências à políticas tributárias, no sentido de regras, do que uma tentativa sistematizada de analisar se estamos diante ou não de uma “política pública tributária”.

Os autores em matéria tributária normalmente não procuram refletir sobre política pública na qualidade de área do conhecimento e normalmente, definem como sendo a mera utilização da técnica da extrafiscalidade (que será vista adiante), ou da concessão de incentivos fiscais, situações em que o Estado passa a influir na escolha dos cidadãos por meio dos tributos. Talvez essa análise superficial seja provocada pela falta de cuidado em se estabelecer um conceito de política pública tributária e, a

¹³³ BUCCI, Maria Paula Dallari. Direito Administrativo e Políticas Públicas. Ed. Saraiva, 2002. P. 241

¹³⁴ Dye *apud* SOUZA, Celina. Op. Cit. P. 68

partir daí, tecer a análise do fenômeno tributário sob tal prisma. Sem essa atenção, é possível prever que a utilização do método hermenêutico e da técnica hipotético-dedutiva será encurtada e novos fluxos de influência, tão necessários para o avanço da dialética, deixarão de ser observados¹³⁵.

Essa confusão é causada pela própria semântica. É cediço que na língua inglesa existem duas palavras diferentes que demonstram aplicabilidade distintas: *politics* e *policy*. No português brasileiro, ambos os termos em inglês são traduzidos como “política”. Entretanto, na definição de Secchi¹³⁶, citando Bobbio, *politics* é entendida como “atividade humana ligada a obtenção e manutenção dos recursos necessários para o exercício do poder sobre o homem”, ou seja, é aquela que nos referimos quando pensamos em política partidária ou eleitoral. Já *policy* é o que estamos acostumados a utilizar como sinônimo de regras, orientações para decisão, como por exemplo “a política de qualidade da nossa empresa” ou “nossa política de recursos humanos”. Secchi continua dizendo que *public policy*, portanto, está mais vinculado a ideia de programa de ação governamental, atrelado ao segundo sentido do termo política.

Dentre as possíveis abordagens das políticas públicas, a literatura especializada traz a possibilidade de dois tipos: estatista e multicêntrica. Para a linha estatista, uma política é considerada como pública quando é oriunda de um agente estatal, pois nessa concepção, o que determina se uma política é ou não ‘pública’ é a personalidade jurídica do ator protagonista¹³⁷. Nessa abordagem, o agente privado participa apenas na tentativa de influenciar a elaboração e a implementação de uma política pública. Já para a abordagem multicêntrica, a política pública é relacionada com a natureza pública, ou seja, se o problema é público, não importa a natureza privada ou pública do ator protagonista. Secchi conceitua essa abordagem da seguinte forma:

¹³⁵ Só para citar dois exemplos, o livro “O Tributo e as Políticas Públicas”, de Maurício Saraiva de Abreu Chagas (ed. D’Plácido. 2015), não obstante o mérito do autor no que se refere a pesquisa da extrafiscalidade das normas tributárias, não há uma linha sequer que conceitue Políticas Públicas enquanto campo do conhecimento, o que não se espera de um livro com esse título; No mesmo sentido o artigo: “Políticas Públicas Tributárias, Desenvolvimento e Crise Econômica”, encontrado em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=dc6a6489640ca02b>, acesso em 22/02/2018, em que os autores Maria de Fátima Ribeiro e Aldo de Aranha Castro, embora permeiem uma definição de política tributária, o fazem como sinônimo de política pública tributária, sem no entanto estabelecer as balizas para essa análise.

¹³⁶ SECCHI, Leonardo. Políticas Públicas: Conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 1ª ed. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2010. p. 2. (2010, p. 1)

¹³⁷ SECHI, Leonardo, op. cit. p. 1.

A abordagem multicêntrica, contrariamente, considera organizações privadas, organizações não governamentais, organismos multilaterais, redes de políticas públicas (policy networks), juntamente com os atores estatais protagonistas no estabelecimento das políticas públicas (Dror, 1971; Kooiman, 1993; Rhodes, 1997; Regonini, 2001). Autores da abordagem multicêntrica atribuem o adjetivo 'pública' a uma política, quando o problema que se tem de enfrentar é público¹³⁸.

Devido ao propósito do presente trabalho cuja finalidade consiste na análise das interações entre a tributação e as políticas públicas e considerando que o poder de instituir, desonerar e arrecadar tributos é inerente ao ator estatal, onde somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir espécies tributárias¹³⁹, o mais coerente é seguir a abordagem estatista. Nesse sentido, os agentes do setor privado são apenas atores coadjuvantes na sua implementação. Em verdade, quando o problema é um problema público e seus agentes tem natureza pública, a dificuldade de determinação da abordagem desaparece, pois ao fim de tudo, a questão será resolvida por diretamente por atores estatais, desde a elaboração da política pública até a sua avaliação¹⁴⁰.

Acerca dos modelos de formulação de políticas públicas, o trabalho da autora Celina Souza faz uma análise das principais variantes encontradas na doutrina. Para a presente pesquisa, considerando ter como o objeto de análise da interação entre modelos de formulação de políticas públicas e sistema tributário, a tipologia de Lowi parece ser mais adequada.

Por esse modelo¹⁴¹, que se baseia no impacto esperado na sociedade, as tipologias são separadas pelo tipo de influência que exercem na ação/conduita individual e são subdivididas em quatro tipos de políticas públicas: políticas regulatórias, visam regular e determinar padrões de comportamentos, serviços ou produtos para atores públicos ou privados; políticas distributivas visa alcançar um grupo social específico, embora o custo seja repassado toda sociedade; políticas redistributivas, segundo as quais escolhe-se um grupo específico de atores para receber uma concentração de benefícios em detrimento de outro grupo e; políticas

¹³⁸ SECHI, Leonardo, op. cit. p. 2.

¹³⁹ CF/88. Art. 145.

¹⁴⁰ Dando um exemplo de como a abordagem nem sempre é trivial: o assunto transporte público. Se uma entidade financeira privada disponibiliza bicicletas para transporte público, estaria praticando uma política pública? Para os que seguem a abordagem multicêntrica, a resposta é sim, pois estamos diante de um problema público. Já para a abordagem estatista não, pois o ator envolvido é uma empresa privada.

¹⁴¹ Citado por SECCHI. Op. Cit. p. 17.

constitutivas, relacionadas à divisão de poderes, sendo mais empregadas na definição de quem elabora as políticas públicas.

O reconhecimento da função extrafiscal dos tributos como forma de implementar determinadas políticas públicas requer um novo olhar daqueles que se dedicam ao estudo da interação entre essas duas disciplinas: políticas públicas (campo de conhecimento) e direito tributário. Num primeiro momento, a utilização do sistema tributário como ferramental à disposição dos governantes não se limita apenas à possibilidade de indução de condutas, ou mesmo à extrafiscalidade.

Como exemplo podemos citar as CIDES (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico)¹⁴². Pelas características inerentes às CIDEs, que representam um instrumento tributário voltado à realização de certo fim, aliado ainda ao disposto no artigo 174 da Constituição Federal¹⁴³, há um consentimento por parte da doutrina da sua utilização como instrumento de fomento e de regulação do Estado, que visa a concretização de princípios constitucionais da ordem econômica.

No entanto, a CIDE-Tecnologia¹⁴⁴, apesar da sua qualificação como tributo extrafiscal, não guarda características de indução de condutas. Não é o objetivo da CIDE-Tecnologia desencorajar a contratação de serviços de tecnologia no exterior, privilegiando dessa forma o prestador de serviços nacional. Fosse essa a finalidade, não faria o menor sentido tributar o serviço sem similar nacional, assim como ocorre no ex-tarifário¹⁴⁵, regime de tributação que reduz as alíquotas do Imposto de Importação incidentes na importação de máquinas e equipamentos sem similar nacional.

Técnicas de tributação (como por exemplo a seletividade, extrafiscalidade, progressividade, neutralidade, dentre outras) isoladamente não fornecem segurança ao intérprete para a correta identificação de uma exação, isto é, se o objeto em análise é uma política pública tributária ou uma simples política fiscal. Essa identificação

¹⁴² CF/88 Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

¹⁴³ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado

¹⁴⁴ Criada pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000

¹⁴⁵ Disposto no Decreto-Lei no 1.578, de 11 de outubro de 1977, no parágrafo único do art. 1º da Lei no 8.085, de 23 de outubro de 1990, na Lei no 9.019, de 30 de março de 1995, e nos arts. 7º e 29, § 5º, da Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003 e Resolução CAMEX nº 66, de 14/08/2014 (DOU 15/08/2014).

permitirá deduzir novos juízos a respeito das implicações daí decorrentes, como o controle judicial de políticas públicas que foram exercidas via a imposição tributária.

Após essas breves linhas sobre a doutrina do estudo de políticas públicas como campo de estudo, é possível observar o quanto essa disciplina tende a fornecer elementos enriquecedores para a análise entre tributação e as políticas públicas. Muito embora a ideia que as políticas públicas podem ser fomentadas, induzidas ou encorpadas por onerações ou desonerações fiscais esteja presente em nosso ordenamento jurídico¹⁴⁶, o manejo de tais técnicas de tributação como ferramenta à disposição dos governantes para o implemento de políticas públicas é seara que precisa de maturação, para correta análise dos seus efeitos.

3.3.2 Extrafiscalidade, progressividade e políticas públicas

Quando se pensa em utilização do sistema tributário como instrumento à disposição do governante para a implementação de determinadas políticas públicas, o primeiro aspecto que vem à mente do estudioso é a técnica da extrafiscalidade.

Como se sabe, o sistema tributário tem como primeira finalidade a arrecadação em favor dos cofres públicos dos recursos financeiros necessários para custear a atividade estatal. Essa é a finalidade fiscal dos tributos, segundo a qual a imposição da exação existe em função apenas de absorver parcela de riqueza gerada pela sociedade ao Erário, tendo como fundamento a função do Estado em prestar serviços públicos, como saúde, segurança e educação.

Já a extrafiscalidade é identificada quando a norma tributária em análise oferece contornos que não apenas o custeio da máquina estatal. O magistério de Geraldo Ataliba ajusta que a extrafiscalidade:

consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Exemplos: a Lei Rouanet, que permite a dedução no imposto de renda dos gastos tidos com projetos da cultura nacional; lei de incentivo ao esporte; a doação aos Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso; aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais, Distrital e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente; dos investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras.

¹⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 23, n. ja/mar. 1990, p. 233.

A Constituição da República adotou a extrafiscalidade como mecanismo do procedimento tributário e, a par dessa realidade constitucional, coube à doutrina a tarefa de identificar seus efeitos, fundamentos, limites e possibilidades. De acordo com Hugo de Brito Machado¹⁴⁸:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo finalmente os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal.

Por meio da extrafiscalidade, o Estado visa a atuação sobre o contexto econômico, alterando o cenário social, ordenando as relações sociais e econômicas e interferindo, por exemplo, no mercado. Com efeito, essa atuação extrafiscal, nas palavras de Carraza¹⁴⁹:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou base de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

Sob o império do Estado Democrático de Direito, o valor finalístico da extrafiscalidade que o legislador grava na lei tributária deve atender aos fundamentos da república, às necessidades na condução da economia ou correção de situações sociais indesejadas. Tudo de acordo com as normas constitucionais. É com esse espírito que pode-se prever que a norma tributária pode ser utilizada para induzir condutas das pessoas físicas e jurídicas. Luis Eduardo Schoueri,¹⁵⁰ em sua obra “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”, ao analisar as normas tributárias como instrumentos de intervenção econômica, afirma que a intervenção por indução se dá com a atuação Estatal sobre o domínio econômico através de normas que possibilitam ao contribuinte a possibilidade de escolha, ou seja, o Estado estimula ou desincentiva determinada conduta.

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, pág. 129.

¹⁴⁹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 24ª edição, revista, ampliada e atualizada até à Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁵⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005

O autor leciona que no caso das normas de intervenção por indução, usualmente há uma confusão na interpretação semântica do termo “extrafiscalidade” como sinônimo de “indução”. Segundo o autor, a extrafiscalidade é o gênero e as normas tributárias indutoras são a espécie:

O gênero da extrafiscalidade inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. (...) além das normas com a função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento por parte do Estado¹⁵¹.

Já a progressividade, é reconhecida como a técnica pela qual o ônus tributário é progressivamente aumentado em razão do aumento da sua base econômica, através do aumento da alíquota incidente. Pelo critério da progressividade, a lei passa a prever faixas de tributação com alíquotas maiores para bases de cálculos maiores. Vejamos por exemplo a tabela do imposto de renda¹⁵²:

Tabela 14: Incidência do Imposto de Renda Pessoa Física. Fonte: SRF

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Entende-se que essa técnica é mais justa na medida em que reparte a arrecadação de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo, conforme previsão do texto constitucional¹⁵³. É muito frequente na doutrina tributária a referência à equidade como justiça tributária, e que é exteriorizada pelo princípio da capacidade contributiva, mediante os critérios de equidade “vertical” e “horizontal”. Às pessoas que se encontram na mesma situação econômica (horizontal) devem ter o mesmo

¹⁵¹ SCHOUERI. Ob. Cit. p.31-2.

¹⁵² Vigente em 2016. Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica> acessado em 15/01/2017

¹⁵³ CF/88

Art. 145: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

tratamento tributário e, àquelas com níveis de renda diferentes (vertical) devem ser tributadas de maneira diversas¹⁵⁴.

Deve ser feita a ressalva que parte da doutrina que crítica a progressividade¹⁵⁵, pelo risco de afastar investimentos e punir os mais competentes. Ademais, estar-se-ia rompendo com a igualdade, sendo a proporcionalidade a técnica mais indicada para a aplicar o princípio da capacidade contributiva. Pela proporcionalidade, a alíquota permanece a mesma, mas a contribuição do indivíduo é majorada pela base de cálculo maior. Logo, o indivíduo que externar maiores sinais de riqueza, terá uma base imponente maior e contribuirá com a arrecadação de maneira proporcionalmente maior, sendo que o mesmo raciocínio vale para aquele contribuinte que apresentar menor capacidade econômica.

No entanto, Ricardo Lodi Ribeiro¹⁵⁶ esclarece que numa sociedade marcada por profunda desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é o instrumento mais adequado para promover a redução das desigualdades, baseando-se na solidariedade e justiça social e sedimenta seu magistério citando Rawls:

O próprio Rawls, embora defenda que os tributos com finalidade arrecadatória incidentes sobre as despesas ou rendas devam ser proporcionais em sociedades que já atingiram alto grau de respeito aos princípios da Justiça como equidade, uma vez que essa modalidade de tributação é mais adequada ao estímulo da produção, reconhece também que nos sistemas tributários de países em que haja maior desigualdade social, a progressividade dos impostos sobre a renda é medida exigida pelos princípios da Liberdade, da Igualdade Equitativa, de oportunidades e da diferença.

Pode-se afirmar que a Constituição Federal de 1988, ao proclamar como um dos objetivos fundamentais da República construir uma sociedade justa e solidária¹⁵⁷; além de prever que o objetivo do Estado Democrático Brasileiro deve ser destinado a assegurar a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna fundada na harmonia social, fornece elementos preciosos para, uma vez respeitados as limitações ao poder de tributar, orientar a arrecadação e o gasto público de acordo

¹⁵⁴ Liam Murphy e Thomas Nagel, Ob. Cit. p 18

¹⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo: Resenha Tributária/ Centro de Estudos de Extensão Universitária, n. 18. 1993. p. 5 -11.

¹⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi, in O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais, in <http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161> acessado em 15/01/2015

¹⁵⁷ CF/88. Art.3º. I.

com os princípios da justiça social. Portanto, estabelece pilares para a utilização do sistema tributário para a adoção de determinadas políticas públicas.

3.3.3. A regressividade do sistema tributário brasileiro

Potyara Amazoneida P. Pereira ao tecer críticas à política social no Brasil, constata que “o sistema tributário brasileiro é altamente regressivo e grandemente incidente no consumo”¹⁵⁸. Na mesma trilha, Evilário Salvador constata a regressividade do sistema tributário:

Historicamente, o financiamento tributário no Brasil é regressivo, ou seja, feito por tributos indiretos que incidem sobre o consumo, sendo que a tributação direta fica limitada à tributação sobre os salários. Essa situação piorou de 1995 para os dias atuais, devido às alterações realizadas na legislação tributária infraconstitucional, que modificaram a reforma tributária realizada na Constituição Federal (CF) de 1988¹⁵⁹.

No Brasil, os que ganham menos suportam uma carga tributária proporcionalmente maior. Isso ocorre devido a tributação ser mais incisiva sobre o consumo de bens de serviços, ao contrário das nações em que a questão das desigualdades sociais está mais bem resolvida, onde os tributos importantes que incidem sobre a renda e o patrimônio são os mais elevados.

A regressividade da tributação é a face mais evidente da relação entre a desigualdade social e o sistema tributário. Em termos de balanço da carga tributária, é o mesmo que empurrar os custos com os gastos sociais às pessoas de mais baixa renda. Na medida em que se escolhe tributar mais o consumo, por exemplo, uma lata de molho de tomate carrega 27,25% de tributos¹⁶⁰. Em termos proporcionais, esse percentual de carga tributária é muito mais relevante para os contribuintes que possuem menor rendimento do que os mais abastados. Nesse sentido, vejamos os dados divulgados pelo Ministério da Fazenda¹⁶¹:

¹⁵⁸ : PEREIRA, Potyara Amazoneida P. Utopias desenvolvimentistas e política social no Brasil, Revista Serviço Social & Sociedade, n. 112 (2012) pp. 729-753

¹⁵⁹ Ob. Cit. p. 617

¹⁶⁰

Disponível

em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminaro/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>, acesso em 07/02/2018

¹⁶¹ <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>

Figura 17: Carga tributária por base de incidência de 2002 a 2015. Fonte: Ministério da Fazenda

		% da Arrecadação Total													
Cód.	Tipo de Base	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1000	Renda	18,85%	18,37%	17,16%	18,66%	18,47%	19,30%	20,45%	19,63%	18,26%	19,08%	17,92%	18,15%	18,05%	18,27%
2000	Folha de Salários	23,67%	23,72%	23,88%	24,06%	24,46%	24,25%	24,23%	26,28%	26,01%	25,61%	26,43%	25,79%	25,95%	25,83%
3000	Propriedade	3,53%	3,57%	3,39%	3,34%	3,47%	3,52%	3,56%	3,91%	3,79%	3,74%	3,89%	3,94%	4,17%	4,44%
4000	Bens e Serviços	48,68%	49,13%	50,44%	48,99%	48,65%	47,85%	49,77%	48,45%	49,71%	49,32%	49,81%	50,41%	50,20%	49,68%
5000	Trans. Financeiras	5,07%	5,09%	4,99%	4,80%	4,82%	4,82%	2,03%	1,79%	2,11%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%
9000	Outros Tributos	0,19%	0,12%	0,14%	0,15%	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%	0,12%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,01%	-0,02%

Ressai do levantamento acima que a tributação sobre o consumo de bens e serviços fica historicamente em torno de 50% de toda a arrecadação no Brasil. O que é mais grave dentro desse quadro é que a administração fazendária jamais conseguirá calibrar as incidências sobre o consumo de bens e serviços que maneira que obedeça a capacidade econômica do contribuinte. Caso esse mesmo montante estivesse considerado em bases de incidências que se referissem a renda ou patrimônio, o primado constitucional acima exposto seria detectável por faixas de renda ou patrimoniais. É de relevo destacar que esse tipo de escolha na tributação não permite a adoção da técnica da progressividade, e por isso ocorre a situação alertada, que o sistema brasileiro é regressivo, exatamente ao contrário do ideal preconizado pelos ideais de justiça social.

Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se como o Brasil fica mal ranqueado na tributação sobre a renda dentre a maioria dos países da OCDE, ao mesmo tempo em que para a base Bens e Serviços ocupa a 2ª posição do ranking, o que na verdade é um demérito de pensarmos em termos de balanço da carga tributária como um viés de justiça distributiva.

Figura 18: comparação por base de incidência “consumo de bens de serviços” entre o Brasil e países da OCDE selecionados, para o ano de 2015 em percentual do PIB. Fonte: SRF elaborado com dados da OCDE Revenue Statistic 2017.

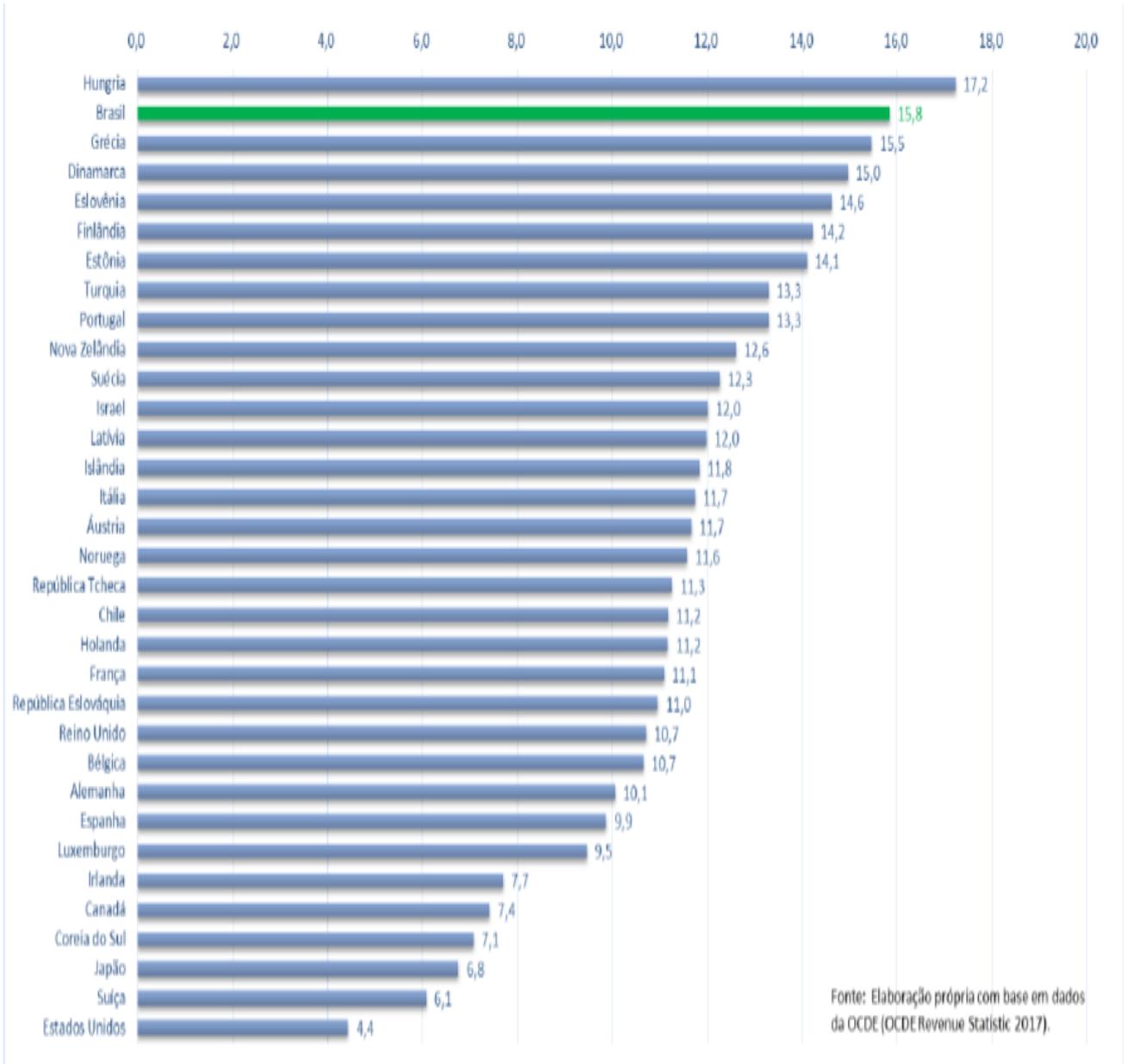


Figura 19: comparação por base de incidência “renda, lucro e ganho de capital” entre o Brasil e países da OCDE selecionados, para o ano de 2015 em percentual do PIB. Fonte: SRF elaborado com dados da OCDE Revenue Statistic 2017

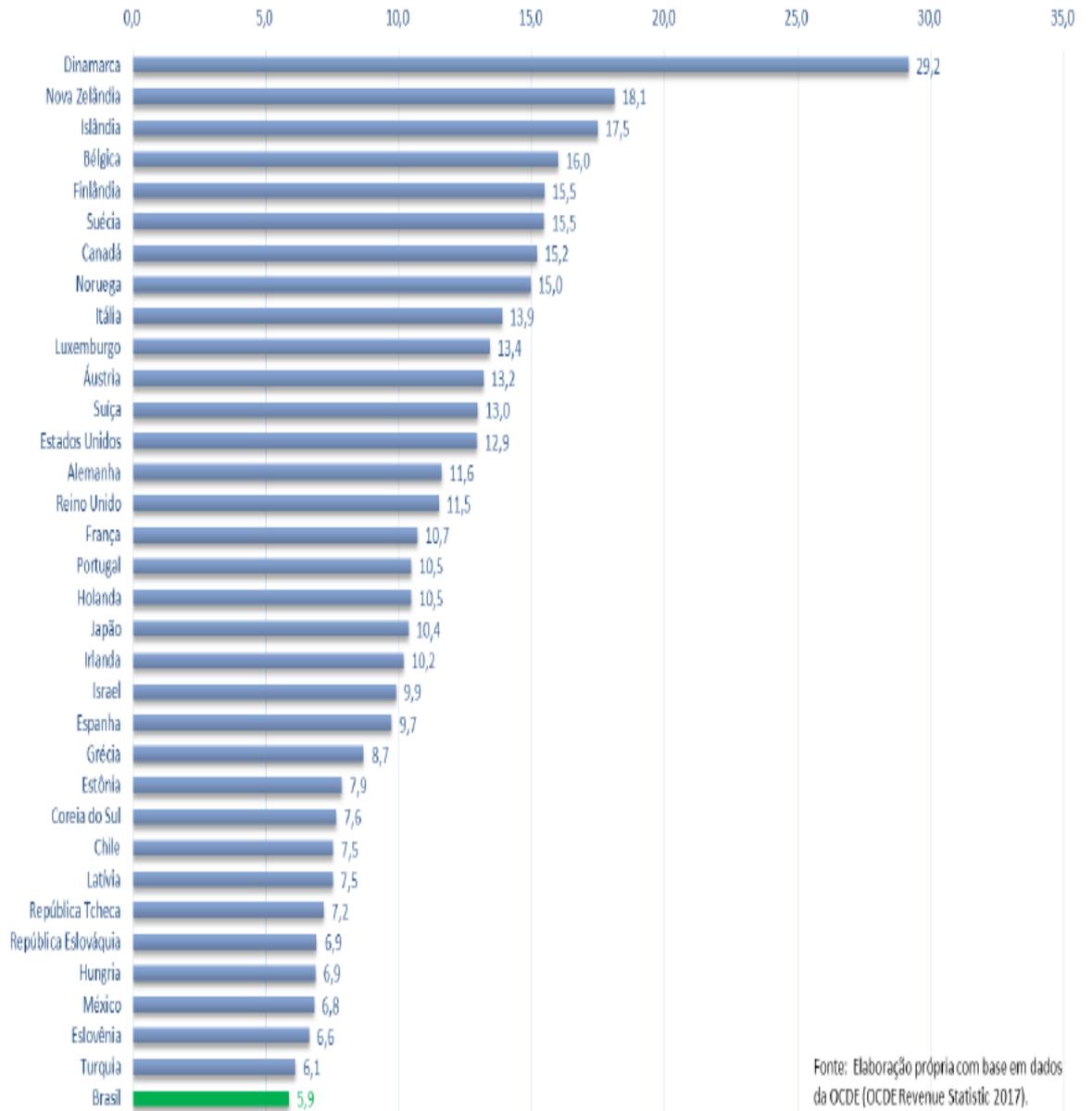
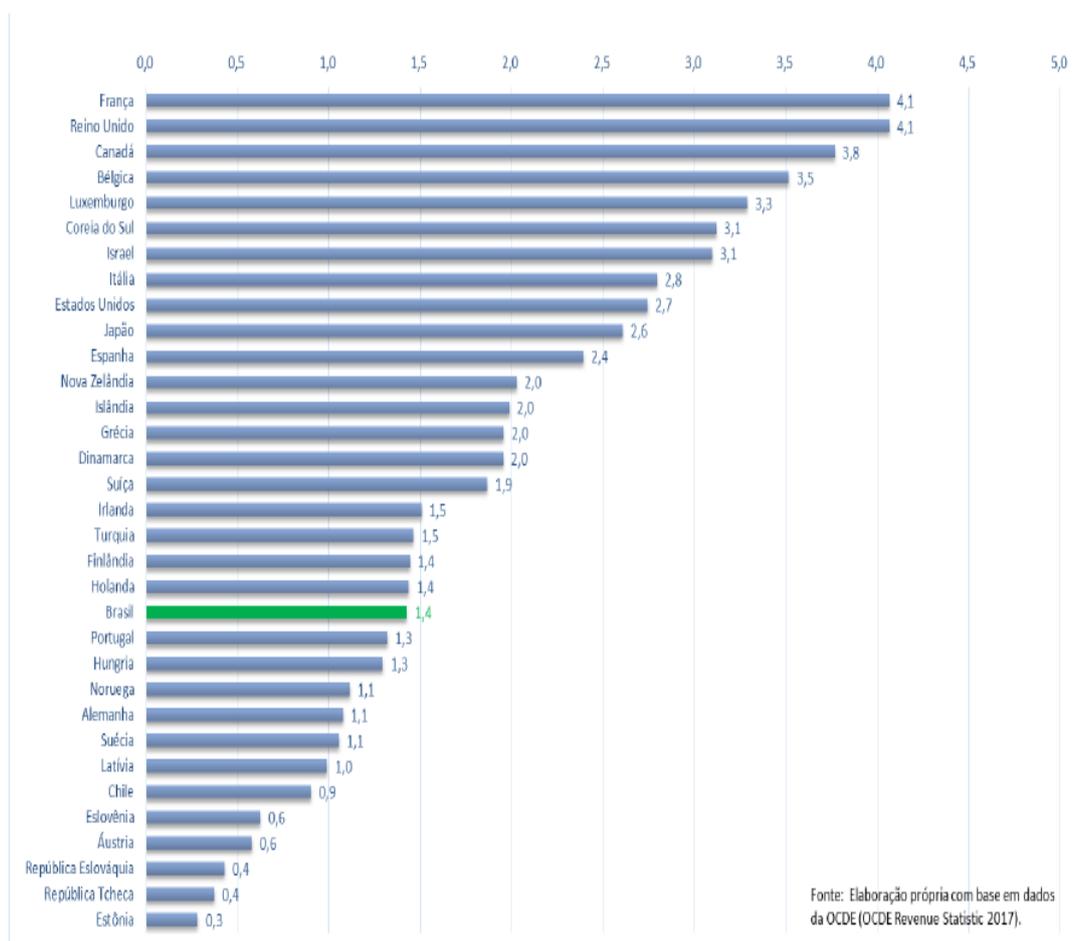


Figura 20: comparação por base de incidência “Propriedade” entre o Brasil e países da OCDE selecionados, para o ano de 2015 em percentual do PIB. Fonte: SRF elaborado com dados da OCDE Revenue Statistic 2017



O levantamento acima demonstra que o Estado brasileiro opta por gravar o maior ônus fiscais em espécies tributárias com efeitos regressivos, fazendo incidir a maior carga fiscal na aquisição de bens e serviços, em detrimento da tributação entre a renda e o patrimônio.

Se tomarmos como definição de justiça fiscal¹⁶² como sendo o equilíbrio entre a arrecadação de tributos que recaiam, preferencialmente, sobre a renda e o patrimônio - consoante a capacidade contributiva do indivíduo, tendo em vista o imperativo da igualdade, chegaremos à conclusão o quão distante do ideal de justiça encontra-se nosso sistema tributário, não obstante as previsões constitucionais que permitem e deveriam induzir exatamente ao cenário oposto.

Essa desproporcional incidência tributária sobre o consumo causa ainda um desequilíbrio indesejável se quisermos perseguir um sistema tributário mais justo - além do princípio da capacidade contributiva que não pode ser colocado em prática

¹⁶² SANTOS, Elvio Gusmão. Desigualdade Social e Justiça Tributária. In www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012 acessado em 15/01/2017

na máxima plenitude. Como são tributos embutidos nos preços dos produtos e dos serviços, não se promove a cidadania tributária, assim considerada a consciência do indivíduo que o pagamento dos impostos deve trazer melhores serviços públicos para si e a coletividade.

3.4 A PROGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA COMO INSTRUMENTO EFICAZ PARA REDUZIR A DESIGUALDADE NO BRASIL

Diante de todo o estudo desenvolvido até aqui, pode-se indagar: é eficaz ou ineficaz a progressividade da tributação da herança como antídoto necessário à redução das desigualdades promovida pela concentração de renda no Brasil? Nosso foco quanto à essa indagação repousa na influência que o acúmulo intergeracional possa oferecer.

Dentro desse aspecto, quando o assunto é tributação progressiva da herança como uma forma de combater a desigualdade, não há unanimidade de posições do qual é desejável esse cenário e se de fato deve ser priorizado ou visto como um problema público a ser combatido. Para a agenda liberal, o problema público é a pobreza extrema, e não a redução da desigualdade entre os mais ricos e os mais pobres¹⁶³, dado que o ideal igualitário pelo viés redistributivo é incompatível em relação às recompensas econômicas justificáveis pelo mérito e pelo livre mercado.

Há um vídeo famoso de acesso livre na internet¹⁶⁴, em que Milton Friedman, considerado um dos economistas mais influentes do século XX¹⁶⁵, é abordado numa palestra por um indivíduo o indaga se não seria adequado taxar grandemente a herança (no vídeo fala-se em 100%), como forma de redistribuir a riqueza forçadamente antes que se possa operar um sistema capitalista. O prisma era igualar as oportunidades e afastar a desigualdade provocadas já no nascimento entre as pessoas.

Friedman argumenta que um hipotético cenário com alíquota de 100% sobre as heranças iria estimular as pessoas a dissipar toda a sua riqueza em vida,

¹⁶³ Por exemplo, a entrevista concedida pelo o economista Ricardo Paes de Barros, responsável por alguns dos principais estudos publicados sobre pobreza e desigualdade no Brasil, um dos mentores do bolsa família: <http://www.ihu.unisinos.br/78-noticias/572283-se-a-renda-do-pobre-cresceu-nao-estou-nem-ai-para-o-rico-diz-paes-de-barros>, acesso em 08/02/2018

¹⁶⁴ Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=g-zgxrO4kWg>, acesso 21/02/2018

¹⁶⁵ Disponível em <http://www.economist.com/node/8313925>, acesso 21/02/2018

fomentando o consumo fútil. Pela mesma razão, haveria um desestímulo à poupança e é exatamente a existência dessa que permite uma sociedade progredir, pois o capital é a forma de financiamento de produtividade, de geração de novas riquezas, tão necessárias para reduzir a desigualdade.

Ludwig Von Mises, em sua obra “Ação humana: um tratado de economia”, apresenta uma visão em que a extrafiscalidade da tributação da herança, mediante a progressividade das alíquotas, pode pôr fim à respectiva arrecadação. Isso ocorre pelo conflito entre os objetivos fiscais e não fiscais da tributação. Mises explica o exemplo de um governo que deseja usar o imposto sobre bebidas alcoólicas para reduzir o consumo. No limite, se o imposto atingir o objetivo extrafiscal de fazer com que as pessoas se abstenham de consumir bebidas alcoólicas, a arrecadação torna-se zero. Por isso, conclui:

Impostos discriminatórios aplicados sobre as grandes empresas, acima de certo limite, resultariam no completo desaparecimento dessas grandes empresas. Os impostos sobre o capital, sobre a herança e sobre a propriedade, da mesma forma que o imposto sobre a renda, também são autodestrutivos, se levados a extremos.¹⁶⁶

Sobre a questão do estímulo ao acúmulo de capital que a tributação progressiva a herança é capaz de dissipar, Mises apresenta um argumento parecido ao de Friedman, no sentido de que os herdeiros seriam obrigados a vender parte do patrimônio que lhes foi legado para pagamento da tributação. Os compradores então deixariam de acumular capital para comprar os bens do espólio e essa diminuição do acúmulo de capital traria inúmeras consequências negativas para a sociedade.

Os economistas abordam a questão de outro ângulo. Eles formulam a seguinte pergunta: quais são os efeitos da taxação confiscatória sobre a acumulação de capital? A maior parte daquela parcela das rendas mais altas que é confiscada pela taxação teria sido usada para a acumulação de capital adicional (...) O mesmo também é válido, e com mais razão, no caso de impostos sobre heranças. Os herdeiros se veem obrigados a vender parte do patrimônio que lhes foi legado. Esse capital, é claro, não é destruído; apenas muda de dono. Mas os recursos dos compradores, que são usados para adquirir os bens vendidos pelos herdeiros, teriam constituído um incremento do capital disponível. A acumulação de capital fica reduzida. O progresso tecnológico fica prejudicado; a quota de capital investido por trabalhador empregado é diminuída; o aumento da produtividade marginal do trabalho e o correspondente aumento dos salários reais é interrompido. Obviamente, é um

¹⁶⁶ MISES, Ludwig von. Ação Humana: Um Tratado de Economia. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil. 2010. P. 840

equivoco acreditar que essa taxaço confiscatória prejudica apenas as suas vítimas imediatas.¹⁶⁷”

Já para Ronald Dworkin, a tributa o da herança   um imperativo de uma sociedade mais justa. Ele não são defende a exa o como propõe uma destina o do produto de sua arrecada o a ser utilizado para a redu o das desigualdades, notadamente para programas que propiciem a educa o, pois em sua visão, a destina o dos recursos para essa finalidade teria a possibilidade de mitigar a desigualdade pela herança imaterial, assim considerada a desigualdade gerada pelo acesso   uma educa o formal mais qualificada¹⁶⁸.

A progressividade dos impostos surgiu no início do século XX, 1900-1910, conforme relata Piketty¹⁶⁹. Nessa época, um consenso internacional começou a se constituir em torno dessa ideia, como uma maneira ao mesmo tempo justa e eficaz de distribuir os impostos. Segundo o autor, essa implementa o foi precipitada pelas guerras mundiais, de maneira que o princípio da progressividade e os efeitos de sua aplica o na renda global não foram devidamente estudados em momento oportuno¹⁷⁰. Na defesa da progressividade, aduz o autor

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.¹⁷¹

Todavia, não podemos perder de vista que a maneira como se escolhem as bases imponíveis tributárias ou se organizam as alíquotas não   objeto unicamente de uma espécie de determinismo econômico ou tem como única fonte de tecnicismos econ micos. Cristiano Scarpelli, citando Oliveira bem recorda que as escolhas políticas e as forças sociais exercem profunda influência a esse respeito.

¹⁶⁷ Ob. Cit. P. 913

¹⁶⁸ DWORKIN *apud* RAUSCH, Aluizio Porcaro, (2002, p. 349), “O acúmulo intergeracional de riqueza e tributa o de heranças e doa oes no Brasil”, *in* Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 17 n. 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 572

¹⁶⁹ Aliás, para o autor, as duas grandes inven oes contra a concentra o de renda no século passado foram: a) a tributa o progressiva da renda; b) a tributa o progressiva da herança.

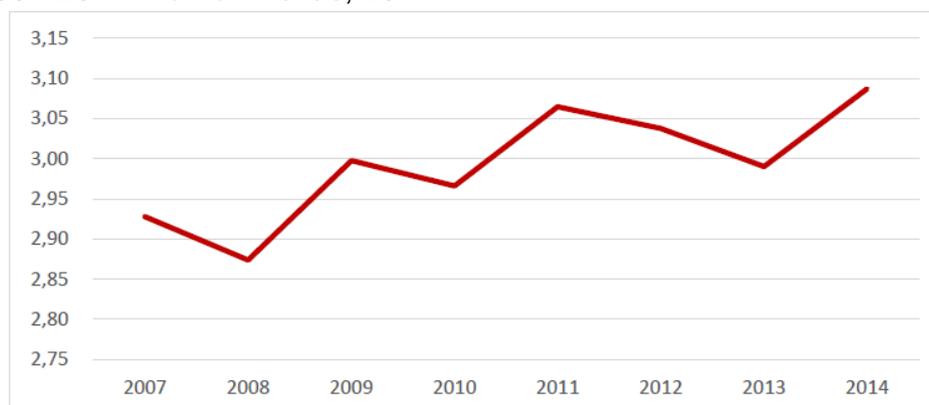
¹⁷⁰ Ob. Cit. Formato: livro eletrônico kindle. Não paginado.

¹⁷¹ Ob. Cit. Formato: livro eletrônico kindle. Não paginado.

Na verdade, a decisão sobre os objetivos de gastos do Estado e a definição sobre a origem dos recursos para financiá-los obedecem a critérios não somente econômicos, mas predominantemente políticos, espelhando a direção tomada na sua definição e a correlação das forças sociais e políticas atuantes na sociedade.¹⁷²

No Brasil, a discussão sobre um possível acúmulo intergeracional de riqueza que impediria a mobilização social ao longo das gerações e a consequente estratificação, é debate travado sem dados concretos, e portanto, sem a nitidez necessária para conclusões assertivas. Há rumores e notícias de imprensa¹⁷³, mas ainda sem base empírica confiável. O pesquisador Antônio Albano de Freitas¹⁷⁴, teve o louvável mérito de tentar traduzir o que as administrações fazendárias não entregam: o fluxo econômico de herança no Brasil, em percentual da renda nacional, sendo pioneiro nesse sentido:

Figura 21: Fluxo econômico de herança no Brasil, em % da Renda Nacional, 2007-2014. Fonte: Freitas, 2017.



Como visto nos capítulos anteriores, qualquer dado sobre o assunto será sempre aproximado, já que não se conseguem desagregar dados dos fatos geradores distintos, quais sejam, a transmissão *causa mortis* (herança) e a transmissão não onerosa *inter vivos* (doação), aglutinados num mesmo imposto, o ITCMD, o que não diminui o mérito no autor acima citado.

¹⁷² PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar apud OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Evolução, Padrões E Tendências na Arrecadação do Imposto sobre Heranças e Doações, in Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017, p. 8.

¹⁷³ “Os filhos de parte dos 4.225 brasileiros ultra-ricos devem herdar mais de meio trilhão de dólares nos próximos 30 anos, o quinto maior valor mundial”, disponível em <https://exame.abril.com.br/economia/5-paises-onde-ricos-vao-passar-mais-heranca-brasil-incluso/>, acesso em 07/02/2018

¹⁷⁴ Ob. Cit. P. 196

Nessa mesma linha, o pesquisador brasileiro Pedro Ferreira de Souza¹⁷⁵, que efetuou levantamento inédito sobre a disparidade de renda no Brasil desde 1926 utilizando-se dos dados de imposto de renda divulgados pela Secretaria da Receita Federal, aponta o seguinte:

Figura 22: composição dos rendimentos não tributáveis como percentual do rendimento total (%), Brasil, entre 2007-2013. Fonte: Souza, 2016.

Tipos de rendimentos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Média
<i>Isentos</i>	<i>21.4</i>	<i>28.7</i>	<i>28.1</i>	<i>29.2</i>	<i>29.4</i>	<i>29.1</i>	<i>29.6</i>	<i>27.9</i>
Lucros e dividendos	10.4	10.3	9.9	10.7	10.9	10.7	10.8	10.5
Aposentadorias/pensões	2.2	3.9	3.9	3.8	3.5	3.5	3.6	3.5
Doações, heranças etc	2.3	3.8	3.5	3.3	3.1	2.8	2.8	3.1
Micro/peq. empresas	0.5	1.6	1.7	1.9	2.1	2.4	2.6	1.8
Atividades rurais	0.8	1.6	1.7	1.7	1.7	1.7	1.5	1.5
Poupança e letras	0.4	0.7	0.8	0.8	0.9	0.9	1.0	0.8
Outros rendimentos	4.8	6.9	6.7	7.0	7.3	7.1	7.3	6.7
<i>Tributo exclusivo na fonte</i>	<i>7.9</i>	<i>9.0</i>	<i>8.3</i>	<i>9.0</i>	<i>10.3</i>	<i>9.3</i>	<i>9.7</i>	<i>9.1</i>
13º salários	2.2	3.0	3.3	3.2	3.1	3.1	3.2	3.0
Aplicações financeiras	2.4	2.8	2.5	2.5	2.9	2.6	2.1	2.5
Ganhos de capital	2.5	2.4	1.6	2.0	2.9	2.3	2.0	2.2
Outros rendimentos	0.8	0.9	0.9	1.3	1.5	1.3	2.4	1.3
Total, não tributáveis	29.3	37.7	36.4	38.1	39.7	38.5	39.4	37.0

Em ambos os levantamentos, os autores acima citados chegaram ao dado que a herança ocupa entre 3.1% a 3.06% dos rendimentos nacionais, sendo que apenas o levantamento de Freitas se utiliza da metodologia contida na citada obra de Piketty. Comparativamente, vemos na figura 17 que Piketty sinaliza que a participação das heranças na renda nacional na França poderá alcançar em 2030 o equivalente a 25% da renda nacional, representando um acúmulo intergeracional preocupante. O mesmo cenário não parece existir no Brasil.

No entanto, a dificuldade em se levantar os dados pode estar com os dias contados. O assunto está no centro do debate contemporâneo e a SRF já iniciou a divulgação de dados. Espera-se que as administrações fazendárias estaduais sigam a mesma trilha. Por ora, não há como apontar a que tributação progressiva da herança agiria como um instrumento eficaz para reduzir a desigualdade no Brasil, pois não existem dados categóricos (e confirme visto acima, o estudo pioneiro aponta um fluxo

¹⁷⁵ Op. Cit. P. 178

econômico de herança muito inferior do alardeado na França) que o acúmulo intergeracional ocupe patamares em que a “força de divergência fundamental $r > g$ ” pressione a estratificação social.

CONCLUSÃO

O escopo da presente dissertação é a pesquisa da tributação das heranças no Brasil e sua relação com a diretriz constitucional da redução da desigualdade, tendo em vista o debate atual sobre o acúmulo intergeracional de renda e seu potencial para estagnar a mobilidade social, fruto das reflexões provocadas pela obra “O Capital no Século XXI” de Thomas Piketty. Dessa forma, coube inquirir como a herança influencia ou não esse quadro de desigualdade no Brasil e a possibilidade ou não de se colocar o sistema tributário nacional como ferramenta à disposição dos governantes para implementar medidas, dentro do campo de políticas públicas, de redução da desigualdade provocada pela concentração de renda.

Vale dizer que quando o assunto é herança, várias áreas do conhecimento interagem (economia, direito, filosofia, sociologia). Quando a questão em análise gravita em torno da sua tributação, o assunto recebe outros fluxos de influência. Para se ter uma ideia da dimensão, a Magna Carta, do ano de 1.215, pioneiro estatuto jurídico que impôs limitações ao monarca da Inglaterra, logo no seu parágrafo segundo revela uma limitação de tributar a herança¹⁷⁶.

No Brasil, a herança é assegurada na Constituição como direito fundamental previsto no inciso XXX do artigo 5º¹⁷⁷, e dessa forma é cláusula pétrea¹⁷⁸, não podendo ser alvo de qualquer deliberação que vise suprimir esse direito. A Constituição também proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco¹⁷⁹. Logo, qualquer majoração de alíquotas nessa seara precisa ser feita com temperança para que não se esbarre em inconstitucionalidade.

¹⁷⁶ A cópia da carta digitalizada pode ser acessada em https://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation/mc_trans.html . Acesso 08/02/2018.

¹⁷⁷ Art. 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;

¹⁷⁸ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(..)

IV - os direitos e garantias individuais.

¹⁷⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Ao longo da pesquisa, um dos aspectos que foi possível identificar é o mito alardeado com frequência que o Brasil tem uma das menores taxações sobre a herança do mundo. O espanto é causado pela divulgação das alíquotas nominais, que como vimos no primeiro capítulo, em alguns países chega a ultrapassar 50%. Ocorre que as políticas fiscais desses países alteram esse impacto, pois há reduções de base de cálculo, e por vezes isenções quando a sucessão ocorre entre cônjuges, ou com filhos menores, filhos incapazes, dentre outros casos. A figura 5 demonstra que o Brasil é o país que mais tributa a herança da classe média entre os países selecionados. E pelo mesmo levantamento, constatou-se que nas maiores fortunas herdadas o impacto da tributação decai, sendo de relevo concluir que a regressividade, traço marcante do nosso sistema tributário, também se faz presente no imposto sucessório. Portanto, a correção precisa ser cirúrgica.

Outra constatação da pesquisa é que a mora do Congresso Nacional em regulamentar a tributação da herança por lei complementar impede os Estados de cobrarem o ITCMD sobre bens situados no exterior, bem como de inventários processados no estrangeiro que possuam ativos em território nacional.

Quanto a questão da guinada jurisprudencial no âmbito do STF que permitiu a instituição da progressividade da tributação da herança pelos Estados, a presente pesquisa dissecou de forma analítica os votos dos Ministros do STF. Não obstante, reside a polêmica em saber se é possível adotar o critério de grau de parentesco como balizador das alíquotas. Todo o tema é paradoxal. A discussão que perdurou por mais de duas décadas no tribunal constitucional é a interpretação do princípio da capacidade contributiva aplicada aos impostos de natureza real. Por essa divisão entre impostos reais e impostos pessoais, somente ao segundo seria possível identificar a capacidade contributiva do indivíduo. Por exemplo, no que se refere à tributação sobre a renda (imposto pessoal), a administração fazendária possui contornos precisos para identificar a capacidade econômica do contribuinte e enquadrar nas faixas progressivas de alíquotas.

Já para os impostos reais, isto é, incidindo sobre um bem móvel ou imóvel, não é possível à administração tributária identificar a capacidade econômica do indivíduo levando em consideração o valor do bem. Por exemplo, se um indivíduo de grandes posses receber uma herança cujo o montante esteja dentro da faixa de isenção, ainda que o indivíduo tenha capacidade contributiva, terá ele o direito de não pagar o imposto sucessório.

Esta pesquisa sustenta que o estudo da interação entre tributação e as políticas públicas como área do conhecimento precisa ser aprofundado e esquematizado. Normalmente, quando se fala em “política tributária”, ou “política fiscal” está se falando em de regras (tal como “nossa política de recursos humanos”), e isso remete ao emprego de técnicas da tributação (seletividade, extrafiscalidade, progressividade, neutralidade) como se toda a adoção da seletividade, por exemplo, fosse uma política pública tributária. Adotando a definição de políticas públicas na qualidade de programa de ação governamental, o manejo das ferramentas do sistema tributário passa por um novo crivo, donde se pode, em tese, extrair novos contornos, como por exemplo, o controle judicial de políticas públicas tributárias aptas a entregar à sociedade a expectativa criada com determinado programa governamental.

Por fim, quanto ao objetivo de investigar a eficácia da implantação da progressividade da tributação da sobre herança no Brasil como uma das medidas de redução das desigualdades provocada pelo acúmulo intergeracional, a primeira conclusão a que se chega é a falta de dados de toda ordem. Tanto a transmissão *causa mortis* (herança) quanto a transmissão inter vivos não onerosa (doação), são tributadas pelo mesmo imposto, o ITCMD. Logo, as administrações fazendárias agrupam as obrigações acessórias para esses dois fatos geradores e, dessa forma, não é possível filtrar as informações disponibilizadas. Seria muito importante sabermos o que é fluxo de herança e o que é doação; se o doador tem parentesco com o donatário; número de declarações de inventários anualmente; monte dos inventários desagregados por faixas de valores.

Não obstante, a figura 21, ainda que sem bases precisas, aponta que o fluxo de herança heranças no Brasil é de 3.06% dos rendimentos nacionais no período selecionado, bem inferior ao percentual na França, na figura 17, em que Piketty sinaliza que a participação das heranças na renda nacional na França poderá alcançar em 2030 o equivalente a 25% da renda nacional.

Desta feita, o entendimento a que chegou este pesquisador é que por ora, não há como apontar que tributação progressiva da herança agiria como um instrumento eficaz para reduzir a desigualdade no Brasil, pois não existem dados categóricos a demonstrar que o acúmulo intergeracional ocupe patamares que pressione a estratificação social.

No entanto, isso não quer dizer que, pelo imperativo da equidade vertical, a progressividade não deva ser estabelecida na tributação da herança. Mesmo porque

há previsão constitucional, resolução senatorial e constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal nesse sentido.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011

_____. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 23, n. ja/mar. 1990, p. 233.

ATKINSON, Anthony B. Desigualdade: o que pode ser feito? / Anthony B. Atkinson; tradução de Elisa Câmara. –São Paulo: LeYa, 2015. Formato: livro eletrônico kindle.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado, Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª ed. revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/96 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. Alvará de 17- de junho de 1809. em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/publicacoes/doimperio/colecao1.html>, Acesso em 10 dez 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm Acesso em 10 dez 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 10 dez 2017.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil promulgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em 10 dez 2017.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em 10 dez 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de Dezembro de 1965. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso 10 dez 2017

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm Acesso 10 dez 2017.

BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso 10 dez 2017.

BRASIL. Lei no 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso 10 dez 2017.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso 24 jan 2018.

BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 9, de 1992. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso 10 dez 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1142872 do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1142872&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR. Acesso em 18 jan 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 464.419 do Estado de São Paulo. Relator Ministro Luiz Fuz. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=464419&b=ACOR&p=true&l=10&i=10>. Acesso em 18 jan 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 752.808 do Estado do Rio de Janeiro. Relator Ministri: Teori Albino Zavascki. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=752808&b=ACOR&p=true&l=10&i=5>. Acesso em 18 jan 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Rec. Extraordinário n. 191.703 do Estado de São Paulo. Relator: Octavio Gallotti. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1656879>. Acesso em 18 jan 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 153.771 do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1656879>. Acesso em 18 jan 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 213.266 do Estado de Pernambuco. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1670961>. Acesso em 18 jan 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 234.105 do Estado de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1723910>. Acesso 18 jan 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 236.931 do Estado de São Paulo. Relator: Min. Maurício Corrêa. Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1730847>. Acesso em 18 jan 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rec. Extraordinário n. 851.108 do Estado de São Paulo. Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso 18 jan 2018

BUCCI, Maria Paula Dallari. Direito Administrativo e Políticas Públicas. Ed. Saraiva, 2002.

BURG, David F. Burg, “*A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*”, disponível em https://www.amazon.com/World-History-Tax-Rebellions-Encyclopedia-ebook/dp/B000PMGHOQ/ref=mt_kindle?_encoding=UTF8&me=. Acesso em 08 fev 2018

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador. Coimbra: Coimbra, 1994. P. 315.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 24ª edição, revista, ampliada e atualizada até à Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. Contribuições Parafiscais, in <http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161> acessado em 15 jan 215

CHAGAS, de Maurício Saraiva de Abreu. O Tributo e as Políticas públicas. Belo Horizonte. Ed. D’Plácido. 2015

COUTINHO, Diogo R. em “A política pública como campo multidisciplinar”. Orgs. MARQUES, Eduardo e FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de, Ed. Editora Fio- cruz e Editora Unesp. 2013.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: direito das sucessões. 22. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2003. v. 6. p. 3, 15-16

EY. in [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/\\$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf), acessado em 23 jan 2018.

FREITAS, Antônio Albano de. “O impacto da herança e de sua tributação na distribuição patrimonial e de rendimentos: uma análise do Brasil e do Rio Grande do Sul no capitalismo contemporâneo / Antônio Albano de Freitas. – 2017. 247 p. ; 31 cm. Orientador: Eduardo Costa Pinto Tese (doutorado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, Programa de Pós-Graduação em Economia da Indústria e da Tecnologia, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godói. (Org.). Solidariedade social e tributação. 1ed.São Paulo: Dialética, 2005, v. 1, p. 168-190

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro-tributário, 17ª edição, Atlas, 2008

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros 28ª Ed., 1997.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. Os tributos e a política tributária em uma sociedade democrática. *in* http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10520 acessado em 15 jan 2017.

MARX, Karl & ENGELS, Friedrich. O manifesto comunista. Publicado pelo Instituto José Luís & Rosa Sundermann, 2003.

MILL, John Stuart. Princípios de Economia Política: com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social. Tradução: Luiz João Baraúna. 2ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MISES, Ludwig von. Ação Humana: Um Tratado de Economia. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil. 2010.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O Mito da propriedade. Ed. Martins Fontes, São Paulo 2005. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. Título original: The myth of ownership: taxes and justice.

NICÁCIO, Antônio. Do imposto de transmissão de propriedade "*causa mortis*". Rio de Janeiro: Editora Alba Limitada, 1959, pp 26 e 27

O GLOBO. *in* <https://oglobo.globo.com/economia/em-crise-estados-elevam-imposto-sobre-heranca-20950394>, acessado em 22 jan 2018, as 20:20 ”

OLIVEIRA, José Marcos Domingues (coordenador). DIREITO Tributário e Políticas Públicas. São Paulo: MP Editora. 2007.

PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 4ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Potyara Kineida P. Utopias desenvolvimentistas e política social no Brasil, Revista Revista Serviço Social & Sociedade, n. 112 (2012).

PIKETTY, Thomas, O capital no Século XXI. Tradutor: DE Bolle, Monica Baumgarten, Editora: INTRINSECA, 2014. P. 329

RAUSCH, Aluizio Porcaro, "O acúmulo intergeracional de riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil", *in* Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 17 n. 113 Out. 2015/Jan. 2016

RIBEIRO, Maria de Fátima e CASTRO Aldo de Aranha. Políticas Públicas Tributárias, Desenvolvimento e Crise Econômica. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=dc6a6489640ca02b>. Acesso em 22 fev 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de GOMES, Marcus Livio (Orgs.). Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei 7.786 de 16 de novembro de 2017. Disponível em http://www2.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=53&url=L2NvbnRsZWkubnNmL2M4YWwOTAwMDI1ZmVIZjYwMzI1NjRIYzAwNjBkZmZmL2ZkN2JmZjQxNjdmOTE0OGQ4MzI1ODFkZjAwNWQ5MzQ2P09wZW5Eb2N1bWVudA==. Acesso 18/01/2018.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei 7174 de 28 de dezembro de 2015. Disponível em <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument>. Acesso 10 dez 2017.

SALVADOR, Evilário. Fundo público e políticas sociais na crise do capitalismo. Revista Revista Serviço Social & Sociedade, n. 104 (2010) pp. 605-631

SANTOS, Elvio Gusmão. Desigualdade Social e Justiça Tributária. In www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012 acessado em 15/01/2017

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/alteracao-lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso 17 dez 2017.

SCAFF, Fernando Facury ; TUPIASSU, L. V. C. ; TUPIASSU, L. V. C. . Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico. Verba Juris (UFPB), v. 3, p. 154-190, 2004.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005

SECCHI, Leonardo. Políticas Públicas: Conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 1ª ed. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2010

SOUZA, Celina. "Políticas Públicas no Brasil" . Orgs. HOCHMAN, Gilberto Hochman, ARRETCHE, Marta, MARQUES, Eduardo. Editora Fio Cruz. Ed. 2007.

SOUZA, Pedro Ferreira de. "A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013", Orientador: Marcelo Medeiros Coelho de Souza. Tese (doutorado) – Universidade de Brasília. Instituto de Ciências Sociais. Departamento de Sociologia. 2016

TAX FOUNDATION, *in* <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world/>, acessado em 23 jan 2018.

VALOR ECONÔMICO. "Estados adotam alíquota máxima de 8% para imposto sobre herança", *in* http://www.valor.com.br/legislacao/5221595/estados-adotam-aliquota-maxima-de-8-para-imposto-sobre-heranca?lipi=urn%3Ali%3Apage%3Ad_flagship3_profile_view_base_recent_activity_

details_shares%3Bbku%2BTHnfRtOK0h1wcxOpgg%3D%3D, acessado em 22 jan 2018.