



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

**TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: CAMINHOS À REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES DE RIQUEZA**

Anderson Silva de Oliveira

Brasília

2019

ANDERSON SILVA DE OLIVEIRA

Tributação sobre heranças e doações: caminhos à redução das desigualdades de riqueza

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília

2019

ANDERSON SILVA DE OLIVEIRA

**Tributação sobre heranças e doações: caminhos à redução das desigualdades
de riqueza**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília,
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de
Faria

Aprovado em: 09/12/2019

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(orientador)

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
(avaliador)

Prof. Mestre Alberto Medeiros Filho
(avaliador)

Prof. Dr. Mamede Said Maia Filho
(suplente)

AGRADECIMENTOS

O curso de graduação em direito na Universidade de Brasília me proporcionou oportunidade única de amadurecimento pessoal, justamente por me conferir o acesso a ensinamentos, derivados de experiências em ensino, em pesquisa e em extensão, que expandiram meus horizontes.

Sou especialmente grato à instituição por isso, mais especificamente ao corpo docente e ao quadro de servidores, os quais prestaram (e prestam) excelente trabalho para a consolidação do proveitoso ambiente universitário da UnB.

O presente trabalho de monografia decorreu do apoio do meu orientador, o professor Luiz Alberto Gurgel de Faria, cujos conselhos, sugestões e comentários orientaram o desenvolvimento e a conclusão do trabalho. Sou bastante grato ao professor pela orientação.

Gostaria também de registrar os meus mais profundos agradecimentos aos meus pais, Elisabete de Oliveira Silva e Antuzio Neto de Oliveira, os quais acreditaram em mim e reuniram esforços para viabilizar meu sonho de cursar direito na Universidade de Brasília. O suporte incondicional de ambos foi crucial em minha jornada na graduação, inclusive para a elaboração da monografia.

Durante os anos de graduação, conheci pessoas incríveis, as quais se tornaram bons amigos, que me acompanharam e me apoiaram em diversas fases dessa jornada, incluída a do desenvolvimento do presente trabalho. Entre essas pessoas estão Ana Machay, Claydson Borges, Djúlia Raphaella, Laura Leão, Luana Couto, Patrícia Bouvier, Raíssa Machado e Vivian Ianelli, a quem sou muito grato.

Por fim, gostaria encerrar com meus agradecimentos a Caio Rosa de Oliveira, quem esteve ao meu lado durante quase todos os anos da graduação, e cujo suporte e afeto foram essenciais nesta jornada. Certamente, as nossas discussões sobre a temática do presente trabalho me auxiliaram a desenvolvê-lo e aprimorá-lo.

RESUMO

As desigualdades econômicas no Brasil são expressivas e demandam a articulação de políticas públicas para enfrentá-las. Estudos recentes lançam luzes sobre o fato de que parcela bastante diminuta da população concentra fração significativa das rendas e da riqueza no país. No que toca as desigualdades de riqueza, em específico, a dinâmica da respectiva manutenção e, inclusive, ampliação, envolve as transmissões de riqueza a título gratuito, seja pela via sucessória, seja pela via das doações. A tributação incidente sobre as transmissões *causa mortis* e doações pode representar, nesse cenário, importante política fiscal para diminuir ou conter as concentrações de riqueza. O presente estudo concentra-se na análise interdisciplinar da tributação sobre heranças e doações, com o fito de identificar argumentos econômicos, políticos, sociais e (sobretudo) jurídicos que designem (ou conduzam à conclusão sobre) o papel dessa política fiscal no enfrentamento das desigualdades de riqueza. A conclusão do trabalho é demarcada por sugestões de mudanças no modelo brasileiro, como o aumento da alíquota máxima, das faixas progressivas e a redução de hipóteses de isenção, tendo em vista a inferida utilidade da tributação sobre sucessões e doações como caminho à redução das substanciais concentrações de riqueza no Brasil.

Palavras-chave: Direito tributário; desigualdades econômicas; desigualdades de riqueza; imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações; progressividade.

ABSTRACT

The economic inequalities in Brazil are expressive, and require a combination of public politics to face them. Recent studies demonstrate the fact that a really reduced share of the population concentrates a substantial fraction of the income and the wealth in the country. Regarding wealth inequalities, in specific, the dynamic of its continuance and, also, its augmentation, involves wealth transfers by inheritances or donations. Taxation on transfers *causa mortis* or donations may represent, in that scenario, an important tax policy to destabilize or contain wealth concentrations. That said, the present study focus on an interdisciplinary analysis of taxation on inheritances and donations, with the objective of identifying economic, political and sociological arguments that designate (or arrive to the conclusion about) the role of this tax policy in facing wealth inequalities. The study's conclusion is delimited by change suggestions in Brazil's tax model, as enlargement of tax rates maximum, augmentation of progressivity range, and reductions of exemption cases, in view of the inferred utility of taxation on inheritances and donations as a path to destabilizing substantial wealth concentrations in Brazil.

Keywords: Tax law; economic inequalities; wealth inequalities; inheritances and gift taxes; progressivity.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. HERANÇAS, DOAÇÕES E PERPETUAÇÃO DE RIQUEZAS	10
2.1. Acúmulo desenfreado de riquezas	10
2.2. Liberalismo, tributação e heranças.....	17
3. PROGRESSIVIDADE EM PRINCÍPIO E A REGRESSIVIDADE SISTEMÁTICA	25
3.1. STF e capacidade contributiva de herdeiros e donatários.....	25
3.2. Regressivo Tributação no Brasil.....	32
4. IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: MODELO NACIONAL E REFERENCIAIS ESTRANGEIROS	39
4.1. Parâmetros estrangeiros de tributação sobre heranças e doações	39
4.2. Tributação sobre Heranças e Doações no Brasil	46
5. CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS	65
APÊNDICE	69

1. INTRODUÇÃO

A realidade brasileira é permeada por profundas desigualdades econômicas. Em recente relatório divulgado pela OXFAM (2017), intitulado por “A distância que nos une”, evidenciou-se que 0,1% da população brasileira concentra 48% da riqueza nacional. Além disso, constatou-se no relatório a expressiva concentração de renda no país, na qual 5% da população mais rica auferem rendimentos correspondentes ao que obtêm os demais 95%. Entre os efetivos meios de combate à desigualdade econômica, conforme suscitado pela OXFAM (2017), figuram as políticas fiscais, isto é, a combinação entre a arrecadação e os gastos sociais. A primeira viabiliza o segundo, que consiste em investimentos em políticas públicas para expandir o acesso da população a serviços essenciais, como educação, saúde e assistência.

A arrecadação e os gastos sociais operam, nessa senda, como poderosa ferramenta para desestabilizar a concentração de renda e de riqueza no Brasil. Por suposto, gastos sociais pressupõem a devida arrecadação de receitas pelo Estado, que se faz por diversos meios, dentre os quais o mais enfático é a tributação. Nesse contexto, é importante assinalar que a imposição tributária pode, em princípio, favorecer a redistribuição direta de riqueza, além de que a prestação compulsória do tributo pode subsidiar políticas públicas de combate às desigualdades econômicas.

Em linhas gerais, a tributação tem o condão de potencializar gastos sociais e o cumprimento da agenda política de enfrentamento às desigualdades econômicas que permeiam a sociedade brasileira. Cumpre afirmar que esta tributação deve estar alinhada a princípios de justiça fiscal, como a isonomia (KÖCHE; BUFFON, 2015). Em matéria tributária, da isonomia deriva a necessidade da adequada distribuição do ônus tributário entre as classes socioeconômicas da sociedade, conforme a capacidade contributiva (ÁVILA, 2012). Impõe a diretriz da capacidade contributiva que, quanto maior for a riqueza e a renda disponível dos contribuintes, maior a capacidade destes de suportar o ônus tributário.

A implementação do sistema tributário brasileiro é, entretanto, altamente regressiva, uma vez que prioriza a imposição de tributos que distribuem o ônus tributário na medida inversa da capacidade contributiva. Nesse sentido, estudos conduzidos pelo Inesc (2014) demonstram que a carga tributária no Brasil é maior

para os estratos mais desfavorecidos da população. Conforme o estudo, os 10% da população mais pobre no Brasil suportam tributos na proporção de 32% da renda total auferida, ao passo que, os 10% mais ricos, suportam apenas 21%.

Ainda quanto aos dados fornecidos pelo Inesc, é possível extrair destes que a regressividade da implementação do sistema tributário brasileiro decorre da prevalência dos tributos indiretos, os quais, geralmente, sobrecarregam as populações mais pobres (PASSOS; GUEDES; SILVEIRA, 2018), por distribuir uniformemente os encargos tributários. Recentes dados divulgados pela Receita Federal (2018), em relatório anual denominado por “Carga Tributária no Brasil”, demonstram que quase metade (48,44%) do montante arrecadado por via de tributos é resultante da tributação sobre bens e serviços. Em contrapartida, a tributação direta sobre a propriedade e a renda, mais inclinada à distribuição adequada do ônus tributário, contribuíram somente com menos de 5% e 20%, respectivamente, do total arrecadado.

A participação arrecadatória dos tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda revelam o mosaico da regressividade da tributação brasileira, em patente benefício das elites. Entre os tributos diretos, mais especificamente os incidentes sobre o patrimônio, merece atenção o ITCMD, cuja base tributária são as heranças e as doações¹ e a alíquota máxima nacional, definida pelo Senado, é de 8%². Os dados da Receita Federal (2018) sinalizam a pouca expressividade desse tributo no total arrecadado: somente 0,34%, ao revés do que, em princípio, seria estimável de uma organização tributária progressiva.

A atenção para tributação incidente sobre heranças e doações decorre, no presente trabalho, do fato de que esta política fiscal pode representar ferramenta crucial para o combate da concentração e do acúmulo intergeracional de riquezas (RAUSCH, 2016). Nesse esteio, a diminuta tributação sobre heranças é fator que pode culminar com a reprodução e, quiçá, com o adensamento, das disparidades de riqueza apuradas na atual estrutura da sociedade brasileira. A perpetuação familiar de

¹ É importante esclarecer, a princípio, que o presente estudo remete, por vezes, à tributação sobre transmissão causa mortis como “tributação sobre heranças” somente para fins de abreviação. Não se negligencia que o conceito de “transmissões causa mortis” seja mais abrangente que o de “heranças”, afinal aquele envolve também o legado e fideicomisso, por exemplo.

² Conforme a resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, “Art. 1º. A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.” (SENADO FEDERAL, 1992)

riquezas é fenômeno nocivo à sociedade brasileira, se considerado, por exemplo, o poder político que a concentração de riquezas propicia, em possível ameaça à participação democrática.

Diante desse contexto, o presente estudo tem por escopo geral a análise do elo existente entre as desigualdades de riqueza no Brasil e a legislação tributária atinente à tributação incidente sobre heranças e doações. O estudo, nesse intento, basear-se-á em referenciais bibliográficos multidisciplinares, para fins de evidenciar a importância política, sociológica, econômica e, sobretudo, jurídica, do tributo incidente sobre as transmissões de riqueza a título gratuito. Além disso, também abrangerá a análise de dados pertinentes à situação das desigualdades econômicas no país, com enfoque nas disparidades de riqueza, relacionados às políticas fiscais, os quais sejam capazes de elucidar aspectos centrais do sistema tributário nacional, especialmente no tocante à tributação sobre heranças e doações.

A primeira parte do trabalho concentra-se na investigação de argumentos econômicos, políticos, e sociológicos, na bibliografia levantada, que tratam da relevância da tributação incidente sobre heranças e a doações. Ato contínuo, na segunda parte do estudo, desenvolveu-se a análise mais detida acerca dos princípios e das técnicas jurídicas, do campo do direito tributário, aplicáveis ao tributo que representa o objeto do estudo, e que dialogam com a necessidade de consolidação de uma tributação progressiva. Adicionalmente, na terceira parte, levou-se a cabo a análise de modelos internacionais de tributação, dentro de seleção de países que adotam a tributação específica sobre heranças e doações (e que estão mais alinhados aos argumentos identificados nas partes anteriores). Também nesta seção da pesquisa, esquadrinhou-se o modelo tributário nacional sobre heranças e doações.

2. HERANÇAS, DOAÇÕES E PERPETUAÇÃO DE RIQUEZAS

2.1. Acúmulo desenfreado de riquezas

Piketty (2014), na obra “O Capital no Século XXI”, discorre, com forte embasamento em dados históricos e econômicos, sobre as desigualdades econômicas do passado e do presente, somadas com previsões para o futuro, lastreadas nas tendências atuais. Em parte da obra, o autor dedica-se ao estudo do movimento intergeracional de concentração de riquezas, materializado na transmissão da propriedade *inter vivos* (doações), e *post mortem* (heranças). Embora o estudo do autor, nessa parte da obra, centre-se em dados atinentes à sociedade francesa, há inferências essenciais as quais se aplicam para a acumulação intergeracional de riquezas em qualquer sociedade.

Dispõe o autor (2014) que a assimetria entre o crescimento econômico e os rendimentos oriundos do capital recrudescer a importância das heranças, isto é, das riquezas do passado, frente o trabalho e as poupanças do presente. Isto porque, nesse cenário assimétrico, o capital acumulado, proveniente de gerações anteriores, multiplica-se a ritmo inalcançável em comparação com o capital formado com alicerce nas riquezas do trabalho desenvolvido³. O acúmulo desenfreado de riquezas catapultado pelas heranças e doações põe em xeque os valores meritocráticos que se situam na base ideológica das democracias contemporâneas.

Nesse sentido, aponta Piketty (2014) para a relação existente entre a média da riqueza no momento do óbito e a média da riqueza dos vivos. Na França, a razão desta relação foi, durante quase todos os períodos estudados pelo autor, superior a 1, o que denota a concentração das riquezas nas faixas etárias mais elevadas da população, e evidencia a importância das heranças na estrutura socioeconômica das gerações subsequentes. Em adição a isto, como pontua o autor, esses dados ratificam

³ Nesse contexto, para elucidar essa tendência econômica, Piketty (2014, p. 369) registra que “A desigualdade $r > g$ [em que “r” corresponde à taxa de rendimento de capital, e “g” ao índice de crescimento econômico] significa de certa forma que o passado tende a devorar o presente: as riquezas vindas do passado progredem automaticamente mais rápido – sem que seja necessário trabalhar – do que as riquezas produzidas pelo trabalho, a partir das quais é possível poupar”.

a tendência de concentração de riquezas, voltadas a perpetuação familiar do patrimônio, muito além da disposição dos frutos do trabalho na velhice⁴.

Com efeito, em um cenário no qual a taxa de rendimento do capital supera o crescimento econômico, sujeitos em faixas etárias mais elevadas tornam-se rentistas, com ganhos sobre o capital por vezes bem maiores que as despesas associadas à aposentadoria (PIKETTY, 2014). É notável, em seguida, a possibilidade de passagem da condição de rentista, no presente, para as gerações subseqüentes, por meio do procedimento sucessório. A sorte de nascer em famílias abastadas possibilita uma vida sem qualquer dedicação ao trabalho, e com rendas inclusive superiores àquelas advindas do labor.

Impende mencionar, tendo em vista as ponderações feitas por Piketty (2014), que as doações adquiram peculiar importância neste início do século XXI, notadamente por conta do aumento da expectativa de vida. Conforme o economista, os dados econômicos mais recentes sinalizam o aumento da participação das doações no fluxo econômico das heranças, indicativo da antecipação do acesso ao patrimônio familiar. Idosos, que alcançam gradativamente faixas etárias médias mais altas, sentem-se compelidos a repartirem com os filhos fatias cada vez maiores do patrimônio acumulado por meio de doações, que operam, com efeito, como antecipações de heranças⁵.

No tocante ao papel das heranças na formação de massivos patrimônios, recente relatório da Oxfam (2018a), denominado por “Recompensem o Trabalho, Não a Riqueza” sinaliza que aproximadamente 1/3 das fortunas bilionárias do mundo tem procedência nas heranças percebidas. Caron e Repetti (2012) compilam dados e estudos os quais sinalizam que, para além de desigualdades socioeconômicas, maior concentração de riquezas decorrentes de heranças contribui para a desaceleração do

⁴ Piketty (2014), diante dos dados compilados sobre a evolução da citada relação entre a riqueza no instante do óbito e as riquezas médias dos vivos, afasta as teorias que arguam a neutralização do peso econômico da herança em razão de despesas nos anos de aposentadoria. Em adição a isto, o economista também refuta a tese de que a redução da taxa de mortalidade culminaria em mais despesas em vida e na mitigação da fluxo econômico de heranças; a evolução da citada relação indica o acúmulo em ritmo mais rápido do que as elevadas despesas associadas à velhice (ainda que se prolongue por períodos paulatinamente mais longos).

⁵ No viés de Piketty (2014, p. 384): “a explicação mais convincente para esse salto gradual e progressivo das doações [...] é que os pais detentores de patrimônios aos poucos tomaram consciência de que, com o aumento da expectativa de vida, seria justificável permitir a seus filhos ter acesso ao patrimônio por volta dos 35 ou quarenta anos, e não aos 45 ou cinquenta anos, ou até mais tarde que isso.”.

crescimento econômico. Nesse esteio, é possível verificar um comportamento cíclico, no qual o contexto econômico, de baixo crescimento, favorece a concentração de riquezas pelas heranças, a qual, por seu turno, acarreta prejuízos econômicos e mantém baixo o crescimento. O passado, como prognosticado por Piketty (2014), tende a substituir o presente em cenário de elevado fluxo econômico de heranças, e tendo em vista a correlação negativa explicitada por Caron e Repetti (2012), tende também a estagná-lo.

Os perniciosos efeitos econômicos da concentração promovida pelas heranças retroalimentam, portanto, o próprio acúmulo desmedido, e estabiliza as desigualdades de riqueza. Em certa medida, esses efeitos suprimem a mobilidade intergeracional, ao restringir o acesso do bem-estar material à percepção de significativas heranças e doações (PIKETTY, 2014). Aliás, estudo desenvolvido pela OECD⁶ (2010) retrata a notável influência do estrato socioeconômico dos pais na classe em que os filhos se situarão quando atingirem a idade adulta. Embora o estudo desenvolvido pela instituição foque em dados relativos à renda, e não à riqueza acumulada pelos pais, as inferências expostas sinalizam a correlação entre as desigualdades de rendimentos e a mobilidade intergeracional. O cada vez mais restrito acesso a bons rendimentos, em cenários de alta valorização do capital e de baixo crescimento econômico, pode vir a suprimir, inclusive, as oportunidades de ascensão socioeconômica por via do próprio mercado de trabalho, já que estão atreladas, como sinaliza a OECD (2010), a custosos investimentos em instrução⁷.

Na esteira do que se aduziu nas linhas anteriores, é importante delinear o quadro das desigualdades econômicas brasileiras, especialmente as desigualdades de riqueza, com o fito de estimar a possível magnitude e a influência das heranças e das doações na manutenção do status quo. Em estudo desenvolvido por Avila e Conceição (2016), os autores estimaram que o 8,1% mais rico da população brasileira

⁶ No Brasil, a organização é conhecida por OCDE, isto é, “Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico”.

⁷ Importante tecer o recorte no sentido de que, conforme aduz Piketty (2014, p. 409), “parece evidente que o diploma desempenha um papel mais importante hoje [...]. Entretanto, isso não significa necessariamente que a sociedade tenha se tornado mais meritocrática. Em particular, isso não implica que a participação da renda nacional para o trabalho tenha aumentado de verdade [...] e, obviamente, isso não significa que as pessoas tenham acesso às mesmas oportunidades para atingir os diferentes níveis de qualificação: em grande medida, as desigualdades da formação apenas subiram de nível e nada indica que a mobilidade intergeracional tenha realmente progredido por meio da educação”.

concentra 87,4% da riqueza nacional. Adicionalmente, registraram também no estudo que, no ápice da pirâmide socioeconômica, o 0,9% mais rico da população detêm 59,9% da riqueza nacional. Quanto aos 91,6% da população com menos patrimônio acumulado, estima-se uma retenção, pelos citados autores, de apenas 12,6% das riquezas nacionais. O estudo denuncia, portanto, panorama de elevada concentração de riqueza no Brasil, e de potencial reprodução do status quo por via de transmissões patrimoniais.

Adicionalmente, cabe mencionar que as desigualdades patrimoniais no Brasil procedem às expressivas desigualdades da renda auferidas. Em recente relatório divulgado pela OXFAM (2018b), intitulado por “País Estagnado”, a instituição lança luzes para o fato de que o Brasil se situou, em 2018, na 9ª posição entre os países mais desiguais do mundo, em retrocesso ao 10º lugar que já ocupou. O retrocesso resulta, em grande medida, da estagnação das reduções das disparidades de renda no país, onde o 1% mais rico da população percebe 72 vezes o rendimento médio dos 50% mais pobres. Aliás, estimam Gobetti e Orair (2016) que o 1% mais rico da população concentra quase um quarto de todos os rendimentos no Brasil, assim como o 0,1% concentra 10%, e o 0,05%, 8,5% do total da renda.

Em observância às premissas entabuladas por Piketty (2014), é possível afirmar que, no Brasil, há cenário bastante favorável para crescente concentração de riquezas. A péssima distribuição do patrimônio e da renda, aliado ao baixo crescimento econômico, catapulta o acúmulo desenfreado pelos rendimentos do capital. Nessa equação, os institutos jurídicos das heranças e das doações permitem a reprodução e, quiçá, a intensificação do status quo. Importante trazer à ribalta alguns dos diversos benefícios deferidos ao capital no Brasil, isto é, as benesses para o acúmulo e a preservação de capital.

Desde janeiro de 2016, após a promulgação da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 1995), os rendimentos decorrentes do capital aplicados em empresas, isto é, os lucros ou os dividendos por ações, não sofrem com a tributação do imposto de renda sobre pessoa física (IRPF)⁸. Os estratos mais favorecidos da população, com capital aplicado em

⁸ Verifica-se a mencionada isenção no art. 10 da Lei, que dispõe: “os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”

empresas, beneficiam-se de regime de tributação muito mais generoso que o dos estratos intermediários, cujos rendimentos, majoritariamente decorrentes do trabalho, são alvos do IRPF (GOBETTI; ORAIR, 2016). Destacam também Passos; Guedes; Silveira (2018) que há muitas espécies de rendas derivadas de capital aplicado que se beneficiam de regressividade com o tempo⁹. Certamente, as isenções aos ganhos provenientes de aplicações do capital em ações, ou as benesses às rendas do capital, operam como multiplicadores dos grandes patrimônios, as quais, equacionadas com os institutos da herança e das doações, permitem não só o acúmulo, como também a perpetuação de patrimônio.

Aliás, a OXFAM (2018b) disponibiliza dado interessante relativo às isenções de tributos sobre dividendos. No relatório previamente mencionado, calcula-se que a extinção das isenções, por si só, permitiria a redução do índice de Gini em 2.77% do valor atual. Gobetti (2018) alude à forte influência da teoria econômica denominada por “*trickle-down*” para essa configuração tributária, segundo a qual os benefícios econômicos aos mais ricos, especialmente os de natureza tributária, respingam nos mais pobres devido ao aumento de investimentos. O que se notou nas últimas décadas, entretanto, como pontua o autor, é o incremento das desigualdades socioeconômicas no Brasil diante de tributação regressivo.

Nesse esteio, cabe remeter ao fato de que os arranjos tributários no Brasil, no que toca especialmente aos baixos encargos a que se submete o capital, resulta em parte da influência de teorias de tributação ótima preponderantes na década 70 e 80 (GOBETTI, 2018). Vigorou no ideário econômico desse período histórico a convicção de que a tributação direta do capital, assim como sobre os respectivos rendimentos e sobre a transmissão deste, distorceria a economia, já que figuraria como desincentivos a investimentos. Aliás, Mumford (2007) sintetiza que um dos principais argumentos econômicos, nos EUA e no Reino Unido, em desfavor da tributação sobre as heranças, mais especificamente, é o suposto desestímulo à poupança causado.

O raciocínio empreendido para associar menor tributação do capital (de modo geral) aos incentivos à poupança tem sido objeto de revisão por economistas nas últimas décadas. Gobetti (2018) sinaliza a insuficiência desses modelos, notada por

⁹ Em contraponto ao IRPF sobre as rendas derivadas do trabalho, inclusive, as quais são progressivas em função do valor auferido.

teóricos, especialmente por negligenciar outros fatores sociais que induziriam à poupança, além da mera postergação do consumo. Com efeito, Caron e Repetti (2012) estimam que os desdobramentos econômicos (para além das reduções das concentrações de riqueza) de maior encargo sobre as heranças são diminutos, sobretudo porque o evento o qual culmina com a incidência do tributo, a morte, é bastante negligenciado pelo contribuinte em vida. Alterações nas alíquotas do tributo incidente sobre heranças e doações, destarte, tendem a provocar menos distorções se comparados com mudanças nas alíquotas de imposto de renda, por exemplo.

Caron e Repetti (2012) demonstram o parco respaldo empírico na correlação entre o aumento do consumo e o aumento da tributação sobre heranças e doações. Em verdade, há estudos aludidos pelos autores que indicam que a maior carga tributária sobre as heranças tende a estimular o trabalho e a poupança pelos herdeiros, na medida em que veem reduzido o montante do patrimônio a que terão acesso no futuro. Os autores remetem às estimativas de que a maior carga sobre as heranças tem efeito nulo ou bastante ambíguo nas poupanças do *de cuius*, o que vem a por uma pá de cal nos argumentos favoráveis ao sufocamento do referido tributo.

Vale repisar a tendência à concentração de riquezas, diante de vultuosos fluxos econômicos de heranças e doações observadas por Piketty (2014). As análises de respaldo histórico e econômico desenvolvidos pelo economista apontam para o crescente volume de patrimônio acumulado e transmitido entre as gerações, o que arrefece a especulação relativa às diminuições da poupança com cargas tributárias sobre heranças e doações. No Brasil, como aponta Gobetti (2018), a adoção de arranjo tributário muito menos oneroso sobre os ganhos derivados do capital contribuiu com cenário de preocupante desigualdade econômica.

O desconforto e as vicissitudes decorrente das imensas desigualdades de riqueza registradas evidenciam a importância de remanejamento do arranjo tributário nacional. Ao se inspirar em teorias econômicas do *“trickle down”* para isenção tributária de rendimentos do capital, ou para impingir diminuta carga direta sobre o patrimônio, incluída a baixa carga sobre heranças e doações, a organização tributária brasileiro impulsionou as desigualdades de riqueza¹⁰, sem a esperada atração de

¹⁰ Também indicam como esse o resultado da influência das teorias econômicas do *“trickle down”*, Júnior, Magalhães; De Oliveira (2015).

investimentos para empreendimentos nacionais, ou a conquista de elevado crescimento econômico (GOBETTI, 2018). Verifica-se, portanto, que o enfrentamento às desigualdades perpassa a reestruturação do modelo tributário quanto à carga impingida ao capital.

A tributação incidente sobre as heranças e as doações tem especial importância nesse enfrentamento, na medida em que o imposto figura como ferramenta elementar para o combate do acúmulo intergeracional de riqueza (RAUSCH, 2016). Com a alusão à obras literárias de Jane Austen, Balzac e Henry James, Piketty (2014) externa a preocupação do retorno (em certa medida) de cenário de intensas desigualdades econômicas. Piketty (2014) identifica pelas obras literárias, pertinentes ao período entre o final do século XIX e o primeiro quartel do século XX, a descrição de brutal realidade na qual somente o acesso às fortunas do passado podem conferir o acesso a boas condições de vida no presente.

Nesse contexto histórico, estima-se que a concentração de patrimônio no decil mais rico alcançava, em média, 85% da riqueza total na Europa e 70% nos EUA¹¹ (PIKETTY, 2014; PIKETTY; SAEZ, 2014). Outro dado importante que reflete as disparidades econômicas da época é a razão entre a riqueza nacional e a renda anual. A razão do início do século XX alcançava, na Europa, quase 7 anos da renda nacional, para que esta correspondesse à riqueza acumulada. Nos EUA, essa proporção correspondia a pouco mais de 4 anos. No decurso do século XX, houve a redução expressiva desses medidores de desigualdade, diante dos impactos das grandes guerras sobre o patrimônio e da adoção políticas fiscais altamente progressivas sobre o capital (PIKETTY; SAEZ, 2014).

Diante desses movimentos, Piketty e Saez (2014) sinalizam a importância da adoção de políticas públicas e da atuação institucional para frear o acúmulo de riquezas e a ampliação do distanciamento entre a renda anual e a riqueza total agregada. A sinalização da essencialidade dessas medidas sobrevém expectativas de baixo crescimento populacional e econômico, das reduções tributárias pelas disputas internacionais, e pelo aumento do desemprego com a substituição do trabalho humano por tecnologias de produção (materializadas em capital). Em linhas

¹¹ Cenário não tão diferente do retratado, estatisticamente, por Avila e Conceição (2016), em que o 8,1% das pessoas concentrariam 87,4% da riqueza.

gerais, as expectativas conduzem à intensificação da relação entre a taxa de rendimento do capital e o crescimento econômico, com o gradual retorno a níveis de desigualdade próximos aos de outrora.

Não se deve negligenciar, assim como o fez Piketty (2014), que na atualidade é possível observar a consolidação de melhor distribuição patrimonial do que no período anterior às duas grandes guerras. De toda sorte, com a efetivação de ideais de justiça e de igualdade nas sociedades democráticas contemporâneas, expressivas desigualdades fundadas em elementos diversos à meritocracia são insubistentes. É notadamente incoerente a coexistência entre os privilégios tributários ao acúmulo e perpetuação de capital e os objetivos políticos estabelecidos na Constituição pela redução das desigualdades (OXFAM, 2018b).

Logo, no sentido das provocações traçadas por Piketty, é urgente repensar o modelo de tributação, especialmente no que tange a tributação direta do patrimônio. A tributação sobre heranças e doações é, vale repisar, meio efetivo para alcançar a desestabilização das concentrações de riqueza, uma vez que pode vir a promover o rompimento da perpetuação e multiplicação de patrimônios. Como visto, o tributo tende a gerar parcas distorções econômicas, já que o evento que o enseja, a morte, atrai pouca atenção do contribuinte, e por conseguinte, muito pouco influencia nas decisões de poupança e investimentos. Evidentemente, há argumentos econômicos favoráveis à reestruturação do tributo sobre heranças e doações no Brasil, na esteira da necessária reforma na tributação direta do capital.

2.2. Liberalismo, tributação e heranças

À primeira vista, a relação entre o ideário liberal e o exercício do poder de tributar é bastante conflituosa, afinal, não são parcas as críticas, advindas de partidários do liberalismo, que atribuem a pecha à tributação de mecanismo ineficiente e, por vezes, imoral (JÚNIOR; MAGALHÃES; DE OLIVEIRA, 2015). Aliás, mudanças substantivas em sentido de reduções de cargas tributárias costumam estar atreladas a movimentos autoidentificados como liberais. O argumento recorrente adotado para articular a oposição às cargas tributárias diretas sobre a renda, a título exemplificativo,

são as distorções econômicas causadas pelos tributos diretos, como a redução da produtividade dos contribuintes, ou a aversão à poupança e investimentos (CARON; REPETTI, 2012).

Em sentido diametralmente oposto, há fortes argumentos, inclusive de natureza liberal, que sinalizam a insubsistência política e sociológica da ausência de intervenção do poder tributário nas relações econômicas que permeiam a sociedade. Júnior, Magalhães e De Oliveira (2015) aludem aos princípios de justiça distributiva para esclarecer que a função da tributação em interceder na distribuição injusta dos frutos provenientes da atividade econômica. Meramente concentrar o enfoque na seara produtiva das relações econômicas, regida por regras políticas pré-estabelecidas, não garante a distribuição justa dos frutos oriundos dessa produção. Importante observar que a injustiça na distribuição repercute negativamente no exercício de direitos individuais, políticos e sociais preconizados pelos liberais, como defendem os referidos autores¹².

Nesse sentido, a melhor distribuição dos resultados da produção é medida essencial não somente do ponto vista material, como também das perspectivas sociais e políticas. Para além de proporcionar a extensão do conforto material para mais indivíduos, a melhor distribuição enfraquece a formação de lobbies políticos e potencializa a participação política dos membros afastados do topo da pirâmide social (JÚNIOR; MAGALHÃES; DE OLIVEIRA, 2015). É nitidamente contrário aos preceitos democráticos a tolerância a grandes acúmulos de capital, notadamente porque essas concentrações culminam na retenção do poder político e na formação de aristocracias. O binômio entre o capital e o poder político é o que evidencia a essencialidade da intervenção da tributação no processo de acúmulo desmedido de riquezas.

Vale acrescentar que ao se autorizar a distribuição injusta da produção, restringe-se o acesso dos estratos menos abastados da população às oportunidades de acesso a bons trabalhos e ao conforto material (JÚNIOR; MAGALHÃES; DE OLIVEIRA, 2015). Ou seja, as marginalizações decorrentes das expressivas disparidades socioeconômicas restringem não só as possibilidades de participação na

¹² Ressalva-se que, como expõem Júnior; Magalhães e De Oliveira (2015), os conceitos de justiça social e de distribuição de recursos não se confundem, afinal aquela abrange a melhor distribuição de direitos, liberdades e oportunidades. A distinção entre os conceitos se faz necessária para que reste evidente que o enfoque da justiça social não se limita à distribuição equitativa de recursos.

vida pública, como também, o acesso às melhores oportunidades no mercado de trabalho ou às possibilidades de instaurar empreendimentos. Com efeito, a segregação da sociedade alavancada pela concentração econômica sabota a igualdade entre os cidadãos, que terão distintas possibilidades de participação política ou diferentes chances de acesso à vida econômica.

Júnior, Magalhães e De Oliveira (2015), como visto, lançam luzes para o fato de que a concentração econômica compromete o exercício de direitos e liberdades individuais, em sentido contrário às bases do ideário liberal. Impende salientar que a tributação da renda e do patrimônio figura, nessa esteira, entre os meios mais compatíveis com a própria ideologia liberal para a redistribuição, uma vez que somente há a imposição do tributo após a livre atuação dos agentes de mercado na produção. Ou seja, ao se inserir a tributação na equação das relações econômicas, não se delimita a atuação dos agentes econômicos na alocação dos fatores de produção, somente se atua na fase seguinte à maximização da produção, com a redistribuição dos resultados para fins de atender às premissas de um liberalismo igualitário.

A tributação sobre heranças e doações se engasta na lógica acima delineada, visto que o encargo tributário somente vem a incidir em fase remota a da produção. Na esteira da compatibilidade entre discursos políticos e a tributação sobre heranças, aliás, Bird-Pollan (2013) apresenta o argumento de que, conforme os próprios preceitos liberais e libertários, é inexistente qualquer óbice substancial ao tributo. Isto porque, com a morte, cessaria os clamores morais do proprietário sobre a propriedade. Expõe a autora que a premissa libertária de que o imposto constitui invasão no direito de propriedade e que, por conseguinte, exige o consentimento do proprietário para a cobrança, é insubsistente em relação ao tributo sobre heranças. O fundamento é o de que o verdadeiro proprietário das heranças não tem mais qualquer pleito moral em relação a esta, de modo que são terceiros, alheios à propriedade, que dispõem sobre a transmissão dos bens.

Ora, conforme o repertório libertário de John Locke e de Robert Nozick, o direito moral à propriedade decorre da associação do trabalho do indivíduo à natureza (BIRD-POLLAN, 2013). O indivíduo tem o direito moral à propriedade fundado, dessarte, no fato de ter investido o próprio labor para conquistá-la. Nesse contexto, os herdeiros são desprovidos, em teoria, de qualquer pleito moral a propriedade, já que quem se

empenhou diretamente para alcançá-la não mais está presente para dispor dela. Qualquer disposição dos bens, correspondentes à herança, após a morte do real proprietário, é consistente com o posicionamento liberal e libertário, em consonância com o defendido pela citada autora. Nada obsta, portanto, que a sociedade decida sobre a distribuição destes bens, seja para fins redistributivos, seja para fins de manutenção do patrimônio nas famílias.

Também merece especial atenção, sob o viés político e filosófico, o fato de que a tributação incidente sobre heranças tem a particular vocação de obstar o acúmulo intergeracional de riqueza, o qual deteriora o quadro distributivo com o passar das gerações (BIRD-POLLAN, 2016)¹³. Essa vocação coaduna-se com a visão meritocrática advinda do liberalismo, segundo a qual as desigualdades adviriam do esforço e do talento dos indivíduos, essencialmente. É difícil de se reputar justa, a luz deste preceito liberal, distribuições desiguais de riqueza resultantes, unicamente, da condição de herdeiros. Adicionalmente, como expõe Bird-Pollan (2016) a vocação em comento também se alinha ao viés político e filosófico utilitarista, se considerarmos o bem-estar geral sobrevivendo da melhor distribuição de riquezas (e, por conseguinte, oportunidades), em detrimento da concentração de recursos em herdeiros afortunados.

Em diálogo com os argumentos expostos no tópico anterior, as escolhas da sociedade, atinentes à distribuição de heranças, pode vir a provocar forte acúmulo intergeracional e a ampliação das desigualdades de riqueza. A revisão socio-jurídica acerca da transmissão *causa mortis* dos patrimônios acumulados não esbarra em qualquer óbice de natureza política (no viés liberal, libertário e utilitarista), e, com efeito, é a medida que se impõe diante da defesa da igualdade na participação política e no acesso às oportunidades. Com o gradual acúmulo do poder econômico, e do poder político que o segue, em famílias cada vez mais abastadas pela lógica da concentração de riquezas, ocorre a deterioração dos alicerces democráticos da sociedade.

¹³ Inclusive, aduz a autora que, embora outros tributos como o imposto de renda, ou o imposto sobre o patrimônio atendam também a finalidade de distribuir melhor o patrimônio, é o tributo incidente sobre heranças que potencializa o rompimento do ciclo de perpetuação de desigualdades intergeracionais, e o alcance de melhor distribuição de oportunidades..

Além da desestabilização da vida política e econômica, o arranjo entre o direito sucessório e tributário pode vir a permitir a reprodução de iniquidades advindas do passado. Strand (2010), alude às profundas desigualdades de renda e de riqueza entre os brancos e negros nos EUA para explicar a intrincada relação entre políticas segregacionistas do passado e a perpetuação de iniquidades no presente. As heranças representam, como pontua o autor, aspecto que perpetua a distribuição de riquezas injusta do passado, eivada pelo racismo, no presente, já que a população branca desponta como herdeira das vantagens econômicas obtidas pelos antepassados. Inclusive, com a percepção de maiores heranças, a população branca sobressai no processo de acúmulo de capital, com a retenção das rendas derivadas do capital.

Os efeitos nefastos dos processos históricos como o racismo e o segregacionismo (nos EUA) remanescem por meio dos institutos sucessórios (STRAND, 2010). Com aporte em estudos sociológicos e econômicos, aponta o supramencionado autor para o fato de que o patrimônio familiar influencia no próprio processo de acesso a boas rendas e ao patrimônio. Filhos de pais mais abastados, como exposto pelo autor, tendem a alcançar maior grau de instrução, em comparação com filhos de famílias mais pauperizadas. Além disso, aqueles indivíduos também contam com vantagens no mercado de trabalho, já que muitos dados, reportados pelo autor, indicam a correlação entre o acesso ao mercado de trabalho e a condição socioeconômica dos pais¹⁴.

Em um país com imensas disparidades de riqueza, no viés racial, delimitadas por uma razão de 0.08% entre riquezas de brancos e negros, o alcance de uma sociedade igualitária perpassa o enfrentamento das normas de direito sucessório e tributário (STRAND, 2010). No Brasil, há também dados que apontam para disparidades econômicas expressivas entre da população branca e negra. Estima-se que os negros recebam aproximadamente 57%, em média, da renda auferida pela população branca (OXFAM, 2018b). Essa desigualdade se expressa com maior magnitude a depender do estrato socioeconômico a que o indivíduo pertença, uma

¹⁴ O citado estudo conduzido pela OECD (2010), aliás, aponta para conclusões semelhantes, conforme anteriormente discutido.

vez que, no decil da população com as maiores rendas, a razão entre a renda dos negros e a dos brancos reduz-se para 45%.

Em arremate, cumpre aludir ao fato de que desde 2011, os dados sinalizam que houve a estagnação do apaziguamento das disparidades econômicas raciais (OXFAM, 2018b). A razão da renda entre as populações brancas e negras é a mesma, destarte, desde 2011. Tendo em vista os efeitos de reprodução das iniquidades históricas por meio das heranças, não se pode menosprezar o papel destas na manutenção das distâncias socioeconômicas constatadas entre brancos e negros no Brasil. A articulação entre o direito sucessório e tributário pode vir a permitir a permanência intergeracional dessas iniquidades, em contraponto aos esforços para combater as desigualdades raciais no país.

Strand (2010) enfatiza também o ciclo no qual se insere a população negra, em que a marginalização econômica reforça o estigma social sofrido, o qual, por sua vez, retroalimenta a marginalização. Embora o autor reconheça a adoção de políticas sociais para o combate do estigma (no Brasil, poderíamos mencionar como exemplo a criminalização do racismo), sustenta que sem a reversão do quadro da marginalização, é inviável a superação do ciclo entre esses dois fatores. Interessante notar, a partir desse argumento, quão intrincada é a relação entre questões sociais e econômicas, de sorte que, o enfoque, por meio de políticas públicas, em apenas uma destas, pode ter resultados insatisfatórios.

A outro giro, merece atenção o fato de que a política fiscal desenvolvida para endereçar questões econômicas e sociais, associadas ao acúmulo intergeracional de riquezas, alavancada pelas heranças e doações, deve observar aspectos peculiares dos estratos sociais. Repensar o modelo tributário quanto à tributação incidente sobre heranças e doações excede, nesse sentido, a revisão do encargo tributário estabelecido. Mumford (2007) alude a paradigmas e questões sociais emaranhadas com o instituto jurídico das heranças e doações, especialmente ao paradigma da paternidade, o qual abrange a provisão de conforto material aos filhos. Há conflito aparente entre a preconização da família como ente responsável por garantir, continuamente, a subsistência dos filhos, e a imposição de tributo sobre os bens transmitidos por via de herança e de doações.

Com efeito, por vezes se negligencia os aspectos psicológicos e emocionais existentes entre os sujeitos e a propriedade (MUMFORD, 2007). Para além do enlace jurídico e econômico, o vínculo entre a propriedade e os sujeitos excedem os títulos ou o trabalho, pois, haja vista o paradigma social citado, a família identifica, nos bens que detém, a possibilidade de assegurar a qualidade de vida das gerações subsequentes. É necessária parcimônia, diante dessa ressalva, na estruturação da política fiscal adequada (e necessária) para a reformulação do tributo sobre heranças e doações.

Adicionalmente, como pontuam Mumford (2007) e Strand (2010), a tributação incidente sobre as heranças e doações deve privilegiar a preservação de pequenos patrimônios, por vezes imobiliário, para que o herdeiro (de estratos sociais menos elevados), tenha a mínima garantia patrimonial para a subsistência. A título ilustrativo, vale mencionar a situação destacada por Strand (2010), na qual os custos burocráticos do procedimento sucessório (nos quais pode se incluir os tributos) podem vir a adiar a sucessão de um bem essencial (uma casa própria, por exemplo) por gerações. A “pulverização” do direito à herança a diversos herdeiros, após diversas gerações, pode resultar em desídia em relação ao imóvel, e, por conseguinte, a deterioração do parco patrimônio dos estratos sociais mais pobres.

Mumford (2007), inclusive, aponta para o fato de que as altas do mercado imobiliário constituem um dos fatores centrais para a aversão pública do tributo sobre heranças no Reino Unido e, em certa medida, nos EUA. Embora em ambos os países somente grandes patrimônios sejam alvos do tributo, propalou-se um receio, entre os estratos sociais intermediários, de que a casa própria, diante da valorização imobiliária, poderia sofrer forte carga tributária com a transmissão *causa mortis*, de modo a inviabilizar o acesso das gerações seguintes a um imóvel. Além disso, também pontua a citada autora que, por ser de conhecimento geral a possibilidade de evadir do tributo, com procedimentos custosos e pouco acessíveis, indivíduos em estratos sociais inferiores sentem-se menos impelidos a o recolherem, pois notariam o encargo como injusto, já que pessoas ricas poderiam apenas “trapacear”.

Em remate, ambos os autores citados concluem pela necessidade de instituir um tributo progressivo (e justo) sobre heranças (MUMFORD, 2007; STRAND, 2010). Além de progressivo, eficiente, e com o alcance em todos os elevados patrimônios, e com o enfrentamento à evasão fiscal. As necessidades de um tributo progressivo,

justo e eficiente sobre heranças também é pertinente com a realidade social e jurídica brasileira. Aliás, como se discutirá com maior profundidade no tópico subsequente, a tributação brasileira é manifestamente regressivo, em patente prejuízo aos princípios constitucionais que norteiam. Certamente, repensar a carga tributária sobre a herança, sob a ótica da progressividade da tributação, é um dos passos relevantes para reverter a regressividade que o caracteriza e para desestabilizar as desigualdades de riqueza que permeiam a sociedade.

3. PROGRESSIVIDADE EM PRINCÍPIO E A REGRESSIVIDADE SISTEMÁTICA

3.1. STF e capacidade contributiva de herdeiros e donatários

No texto constitucional, há a previsão expressa da aplicabilidade, no sistema tributário nacional, do princípio da capacidade contributiva¹⁵. Impõe-se por via do princípio a gradação dos tributos em observância da capacidade econômica do contribuinte, sempre que houver esta possibilidade. Deste princípio entende-se, sumariamente, que o ônus tributário deve ser diretamente proporcional à capacidade econômica galgada pelo contribuinte. O alcance do princípio, isto é, o leque de tributos aos quais se aplica a capacidade contributiva, é ponto altamente controvertido (ÁVILA, 2012).

De toda sorte, o princípio da capacidade contributiva consiste na consolidação do postulado da igualdade no âmbito do direito tributário (ÁVILA, 2012). Atende o princípio aos compromissos para com a justiça fiscal e a solidariedade social, notadamente porque se prevê a distribuição às parcelas mais abastadas da população de maior encargo com a composição das receitas do Estado. Técnicas como a progressividade e a seletividade materializam o princípio (KÖCHE; BUFFON, 2015). Impende destacar que a progressividade corresponde, em síntese, à adoção de alíquotas progressivas para determinadas faixas, estabelecidas em função da materialidade do tributo, ou da base tributável, mais especificamente.

Ávila (2012) articula que a igualdade corresponde a postulado ou metanorma, o qual compreende valores que permeiam a Constituição, que justificam a necessidade do tratamento igualitário e definem critérios de comparação. O critério eleito para o direito tributário, nos moldes do que prevê o princípio da capacidade contributiva, é a capacidade econômica do contribuinte¹⁶. Na condição de metanorma,

¹⁵ Conforme o art. 145, §1º da CF/88: “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.” (BRASIL, 1988)

¹⁶ Nesse sentido, expõe Ávila (2012, p. 434) que “o juízo de igualdade depende necessariamente do critério e da finalidade que estruturam a comparação. O critério geral do Direito Tributário é a capacidade econômica”.

a igualdade requer a conjugação com normas materiais para adquirir condições de aplicabilidade. Nesse esteio, os desdobramentos materiais do postulado da igualdade no direito tributário se perfazem por meio da tributação em atenção à capacidade contributiva dos contribuintes.

A inobservância do princípio da capacidade contributiva, realizada por meio da previsão de tributos estáticos e uniformes para todos os contribuintes, a despeito da capacidade econômica que desfrutem, pode resultar em inconstitucionalidade das políticas fiscais¹⁷. Importante destacar que na disposição constitucional sobre a capacidade contributiva há a registro de que “sempre que possível” os impostos “terão caráter pessoal” e “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. O referido registro situa-se no centro da celeuma sobre o alcance da capacidade contributiva, especialmente quanto à possibilidade de o princípio influenciar em tributos indiretos e tributos reais.

O imposto sobre transmissão causa mortis e doações, o ITCMD, por se aproximar da classificação dos tributos reais, foi objeto de controvérsias e contendas, no tocante a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, e, por conseguinte, da técnica da progressividade, ao tributo. Na própria Resolução nº 9/1992 do Senado Federal (1992), havia a previsão expressa de que os Estados poderiam recorrer à progressividade para a instituição das alíquotas do ITCMD. De Carvalho Júnior (2018) pontua que, até 2015, somente os Estados da Bahia, do Ceará e de Santa Catarina haviam instituído alíquotas progressivas para o imposto em comento.

Recente decisão do STF (2013) na matéria, mais especificamente no julgado RE 562.045/RS, apaziguou as controvérsias, ao registrar o posicionamento de maioria da Corte Suprema em favor da adoção da progressividade de alíquotas para o ITCMD. O referido julgado tratava de caso em que, por meio de recurso extraordinário, o Estado do Rio Grande do Sul insurgia-se em face de decisão que julgou inconstitucional o ato legislativo do Estado que estipulava alíquotas progressivas para o ITCMD em função do quinhão hereditário. Gravitava a discussão justamente na

¹⁷ Ao dispor sobre a necessidade da construção de sistema complexo de tributos, os quais atendam à diretriz imposta pelo princípio da capacidade contributiva, Ávila (2012, p. 437) assevera que: “Nesse sentido, o imposto “fixo” — sempre proposto — seria inconstitucional. O dever de coerência (Gebot der Systemkonsequenz) exige um sistema múltiplo de impostos, capaz de medir a capacidade econômica dos contribuintes por meio da tributação de fatos diversos (renda, patrimônio, consumo) mediante o emprego de técnicas variadas (progressividade, seletividade, universalidade)”

interpretação do retromencionado art. 145, §1º da CF/88, e no alcance do princípio da capacidade contributiva aos tributos reais.

Apenas dois ministros da Corte votaram em desfavor ao provimento do recurso do Estado do RS, sobre fundamentos distintos (BRASIL, 2013). O primeiro, Ricardo Lewandowski, alinhou-se diretamente à tese de que os impostos pessoais amoldavam-se melhor à aplicação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade. Em razão da hipótese de incidência do tributo não abranger aspectos pessoais, uma vez que somente se considera o quinhão hereditário a que o contribuinte faz jus, seria inadequado (no viés do ministro) presumir a capacidade econômica com base no valor de cada quinhão¹⁸. Ponderou também que somente nas hipóteses de expressa previsão constitucional é que seria possível a aplicação da progressividade para tributos reais (a exemplo do caso do IPTU, em que há expressa disposição em prol da progressividade no art. 156, §1º, I da CF/88).

O segundo a se posicionar de modo desfavorável à pretensão recursal do Estado do RS foi o ministro Marco Aurélio (BRASIL, 2013). Na opinião deste, a distinção entre tributos reais e pessoais estaria defasada, e que, por conseguinte, nada obstaría a progressividade de tributos tidos por reais¹⁹. Porém, a lei do RS, por negligenciar traços pessoais dos contribuintes, isto é, por não definir critérios claros para a avaliação da capacidade econômica, seria inconstitucional. Em linhas gerais, defendeu o ministro que, para o reconhecimento da constitucionalidade da aplicação da técnica da progressividade no ITCMD, seria essencial a previsão de critérios pessoais específicos para aferir a capacidade econômica de cada contribuinte no

¹⁸ Sintetizou o ministro (BRASIL, 2013, p. 12), no respectivo voto, que “O que se afirma, *para o efeito da discussão aqui travada*, é a precariedade da conclusão segundo a qual, quanto maior a expressão econômica da base impositiva do imposto, maior será a capacidade contributiva do sujeito passivo.”. Para elucidar o respectivo posicionamento, o ministro aduz que “Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhoadado com bens de considerável expressão econômica. Há casos, por demais conhecidos, em que as dívidas do herdeiro superam, em muito, o próprio valor dos bens herdados.”.

¹⁹ Para ilustrar o próprio entendimento, o ministro (BRASIL, 2013, p. 75) pontua que “Ora, como fiz ver no julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, da relatoria do ministro Carlos Velloso, aquele que compra um bem de vinte mil reais não pode receber tratamento tributário semelhante ao que adquire um bem de um milhão de reais. É patente: quem compra ou possui imóvel de valor exorbitante revela maior capacidade contributiva, pode pagar mais tributo. Quem recebe esses mesmos bens em herança, doação ou legado, por fato alheio à vontade, talvez não apresente igual capacidade.”

momento da exação, já que somente a expressão econômica do quinhão não conduziria à conclusão de maior capacidade do indivíduo²⁰.

A maioria da Corte, que votou favoravelmente à pretensão recursal do Estado do RS, perfilhou a tese de que, *mutadis mutandis*, o fato de o imposto aproximar-se do conceito de tributo real é insuficiente para reputar como inconstitucional a adoção da técnica de progressividade das alíquotas (BRASIL, 2013). Com efeito, diversos ministros defenderam, por ocasião do julgamento em análise, a extensão da progressividade a todos os impostos²¹. Inclusive, muitos ressaltam a importância do princípio da capacidade contributiva para a efetivação material da igualdade em matéria tributária²². A interpretação prevalente do art. 145, §1º da CF/88, nesse julgado, foi o de que há o dever de se observar o princípio da capacidade contributiva na construção das políticas fiscais, especialmente no tocante aos impostos.

Há também registros e posicionamentos específicos nos votos proferidos durante o julgamento, os quais merecem destaque. O ministro Ayres Britto, em complementação ao fundamento de que a capacidade contributiva consubstancia a igualdade, aduz também que o princípio materializa a aplicação da função social da propriedade, em matéria tributária. Logo, segundo o viés exposto pelo ministro, a aplicação da capacidade contributiva no âmbito das políticas fiscais equaciona tanto a igualdade, quanto a função social da propriedade, em consonância com o ordenamento jurídico constitucional.

O ministro também traz à ribalta a tese de que a relação jurídica de direito tributário firma-se entre o sujeito tributante e o tributado, a despeito da base de incidência do tributo (BRASIL, 2013). Não há relação entre o sujeito tributante e objetos, de sorte que cabe àquele sempre apurar a condição socioeconômica no polo

²⁰ Em conclusão, o ministro, para delimitar a divergência entre o entendimento dele e o do ministro Lewandowski (BRASIL, 2013, p. 77), assinala que “sem aderir à interpretação atribuída pelo relator ao artigo 146, § 1º, [sic] da Lei Maior, no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais, consigno que afronta o princípio da capacidade contributiva admitir a progressão de alíquotas na incidência do tributo sobre a sucessão causa mortis sem que haja qualquer consideração da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.”

²¹ Observa-se essa defesa, expressa, nos votos dos ministros Eros Grau, Menezes Direito, Carmen Lúcia e Teori Zavascki (BRASIL, 2013).

²² A título elucidativo, cabe transcrever trecho do voto da ministra Carmen Lúcia (BRASIL, 2013, p. 44), segundo o qual “Tenho afirmado que essa norma constitucional [o art. 145, §1º da CF/88] é a introdução expressa pelo constituinte originário do princípio da igualdade material tributária a ser observado pelos Estados em todos os casos em que, por meio de tributação, venha a intervir no domínio do contribuinte.”

passivo da referida relação jurídica. Em posicionamento semelhante, a ministra Ellen Gracie dispõe que a interpretação do disposto no art. 145, §1º da CF/88 respalda a atuação do Estado na apuração meticulosa da capacidade do contribuinte, a despeito da hipótese de incidência do tributo. Ademais, alude a ministra ao fato de que a transmissão causa mortis e por doações proporciona acréscimo patrimonial a título gratuito, de sorte que o montante percebido é claro indício da capacidade econômica do herdeiro.

Em síntese, é possível verificar que os ministros firmaram a convicção, quase unânime, de que nada obsta a aferição da real capacidade econômica dos contribuintes nos casos de impostos classificados como reais. A gradação de alíquotas constitui técnica tributária com o condão de efetivar materialmente princípios gerais (ou postulados) como os da igualdade e da função social da propriedade. Recorrer a progressividade para a definição de políticas fiscais atende a postulados como o de igualdade e o da função social da propriedade, insculpidos no texto constitucional. A compatibilidade da instituição de alíquotas progressivas para o ITCMD e a Constituição decorre precisamente da consonância da prática com a gama de princípios constitucionais que interpelam à igualdade e à solidariedade.

A decisão do STF no julgado analisado em linhas pretéritas ensejou a multiplicação dos Estados nacionais que se valem da progressividade de alíquotas do ITCMD. Se, antes de 2015, somente três Estados aplicavam alíquotas progressivas para o tributo, em 2018 já havia quinze Estados que impunham a progressividade do ITCMD (DE CARVALHO JÚNIOR, 2018). Não se deve negligenciar, como salienta De Carvalho Júnior (2018), que a crise fiscal constitui também fator relevante para a modificação dos modelos estaduais de tributação sobre heranças e doações. De toda sorte, o posicionamento da Corte Suprema alavancou alterações nas legislações estaduais em direção à progressividade.

Evidentemente, a progressividade consolida diretrizes constitucionais, em prol de um sistema tributário mais alinhado aos ideais de justiça. Impende elucidar que a importância da progressividade emerge de triangulação de categorias éticas prevalentes na sociedade (KÖCHE; BUFFON, 2015). As noções de igualdade predominantes, enquanto categorias éticas, norteiam não apenas os limites da intervenção do Estado na economia por meio da tributação, como também as próprias relações econômicas. Nesse sentido, o reconhecimento das noções de igualdade que

respaldam as relações econômicas, conduz à definição da tributação (ou, mais precisamente, da intervenção do Estado por meio da tributação) mais alinhada aos parâmetros éticos.

Em linhas gerais, há um fio condutor que interliga a economia, a ética e a tributação, o qual corresponde à noção de igualdade consolidada no ideário coletivo (KÖCHE; BUFFON, 2015). Köche e Buffon (2015) estabelece que se as noções de igualdade vigentes na sociedade correspondem à igualdade pela diferença (ou seja, diferentes capacidades produtivas propiciam diferentes posições socioeconômicas) o modelo tributário refletirá essas noções por meio da observância da capacidade contributiva. Em um Estado Democrático de Direito pautado por princípios constitucionais como a livre iniciativa, é adequado presumir que a noção de igualdade preconizada tolera as desigualdades desde que fundadas em iniciativas distintas para a produção e o acúmulo de riquezas. Essa noção de igualdade reverbera no direito tributário como a tributação na medida das diferentes capacidades para a contribuição.

Sumariamente, a ética nas relações econômicas e jurídico-tributárias compreende a igualdade, que se manifesta nas primeiras com a permissão para a concentração de recursos econômicos na medida dos esforços individuais, e nas segundas por meio da concentração do encargo tributário em quem detém mais recursos disponíveis para a contribuição. Nesse sentido, cabe acrescentar que a capacidade contributiva, reconhecida como manifestação ética da igualdade no direito tributário, implica não somente em maior tributação dos indivíduos mais afortunados, como também na proteção de quem não possui qualquer capacidade para contribuição. O princípio tributário possui dupla dimensão, pois, ao passo que abaliza a distribuição do encargo arrecadatório, impõe também a proteção do mínimo existencial, mais precisamente o mínimo de recursos econômicos para o acesso a direitos fundamentais de cunho pecuniário (KÖCHE; BUFFON, 2015).

A dimensão protetiva conferida pela capacidade contributiva é aspecto igualmente importante do princípio, afinal, para além da igualdade, é também imprescindível resguardar a dignidade e a liberdade dos cidadãos. Vale acrescentar também o diálogo entre o princípio em comento e o princípio da vedação ao confisco (GUIMARÃES, 2018). Nesse esteio, a definição de parâmetros gerais para o alcance da tributação, combinado com a apuração de aspectos pessoais, indicativos da

capacidade econômica dos contribuintes, possibilita ao Fisco efetivar o princípio da capacidade contributiva. A alocação do ônus tributário na medida da capacidade contributiva, com a desoneração das parcelas mais pauperizadas da população, atende aos postulados constitucionais da liberdade, da dignidade da pessoa humana e da igualdade.

Certamente, ademais, ao definir o escopo das políticas fiscais, é imprescindível delimitar os direitos fundamentais em jogo, com o fito de evitar o confisco e supressão de prerrogativas (GUIMARÃES, 2018). Na hipótese do ITCMD, por mais necessária e urgente que tenha se demonstrado a reestruturação do tributo, a progressividade não poderia vir a obliterar o direito à herança, o qual também figura na tessitura constitucional²³. Em linhas gerais, a complexidade ínsita à capacidade contributiva envolve a compreensão dos direitos em xeque e dos limites da intervenção econômica do Estado por meio da tributação, além da consolidação da igualdade e da solidariedade social efetivada por meio da progressividade.

De toda sorte, diante das já discutidas profundas desigualdades de riqueza que assolam a sociedade brasileira, a ampliação da progressividade do ITCMD figura como medida fiscal particularmente útil para reverter esse quadro, por romper o acúmulo intergeracional de recursos econômicos. Ademais, é nítida a maior capacidade econômica de herdeiros e donatários de expressivos patrimônios, pois, como exposto no julgado previamente analisado, o acréscimo patrimonial se dá a título meramente gratuito, (e, não raro) sem qualquer ônus ou obrigação. Quem se beneficia diretamente de vultuosas heranças e doações tem, certamente, maior capacidade de arcar com o encargo tributário, tendo em vista a substantiva concentração, sem qualquer contrapartida econômica, de riqueza.

Com efeito, é preferível do ponto de vista jurídico, econômico e social a concentração do ônus tributário nos herdeiros e donatários que concentram grandes fortunas transmitidas a título gratuito. O potencial de aumento exponencial dessas fortunas percebidas torna, a um lado, patente a capacidade contributiva do beneficiário, e, a outro, premente a necessidade da inserção de alíquotas expressivas (e progressivas) para frear a expansão das disparidades de riqueza. Adicionalmente,

²³ No texto constitucional há a disposição expressa, no art. 5º, XXX, de que “é garantido o direito à herança”.

repensar e ampliar a progressividade do imposto sobre heranças e doações contribui para implementar a progressividade no quadro tributário, em direção à realização dos compromissos constitucionais com o combate às profundas desigualdades.

3.2. Regressiva Tributação Brasileira

Apesar de o princípio constitucional da capacidade contributiva, como consolidação material do postulado da igualdade, suscitar o dever de construção de uma tributação progressiva (ÁVILA, 2012), a realidade é que o quadro brasileiro é ostensivamente regressivo (INESC; SALVADOR, 2014; OXFAM, 2018b). Em proporção às rendas auferidas, são as populações mais pobres quem arcam com maiores encargos tributários. A título elucidativo, cabe mencionar os dados coletados e divulgados pelo INESC (2014), que revelam a patente regressividade do quadro tributário: ao passo que o 20% mais pobre da população suporta um encargo tributário na proporção de, aproximadamente, 29% da renda total, o 20% mais rico da população suporta encargo de, em média, 21% da renda total. A razão primordial para essa regressividade é a elevada carga de tributos indiretos (INESC; SALVADOR, 2014; OXFAM, 2018b).

Entretanto, embora pareça, à primeira vista, que a regressividade da tributação seja totalmente incoerente com o texto constitucional, em verdade, a situação atual decorre (ao menos em parte) de decisões tomadas durante o momento constituinte de 88. Fandiño e Kerstenetzky (2019) resgatam as discussões travadas durante o processo constituinte, especialmente em relação às propostas feitas pela CRETAD (Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira), para demonstrar o enfraquecimento da agenda da progressividade tributária no contexto prévio à promulgação da Constituição de 88. Explanam os autores que inúmeras ideias e proposições concretas relativas à consolidação de maior justiça fiscal, como a instituição de imposto sobre o patrimônio líquido ou o tratamento igualitário entre as rendas do capital e do trabalho, esvaneceram antes de alcançar o Plenário do Congresso.

Membros do CRETAD já diagnosticavam, à época, uma elevada regressividade na organização tributária existente antes da transição ao regime democrático, em função, justamente, da excessiva dependência arrecadatária dos tributos indiretos (FANDIÑO; KERSTENETZKY, 2019). As propostas elaboradas pelo CRETAD visavam ampliar, como expõem os autores no texto em referência, as bases tributáveis em uma estratégia progressiva, com vistas à consolidação de maior equidade fiscal. Essas propostas consideravam as demandas emergentes por maior arrecadação, decorrentes da positivação de inúmeros direitos sociais na então nova Constituição, os quais ensejariam a custosa expansão das políticas públicas. Ou seja, haviam propostas concretas para que o novo paradigma de Estado, inclinado à efetivação de direitos por intermédio de gastos sociais, compusesse as respectivas receitas com base em tributação justa e progressiva.

Destacam Fandiño e Kerstenetzky (2019) que um dos argumentos centrais para a neutralização das propostas de construção de um sistema tributário constitucional mais progressivo foi a necessidade de manter o texto constitucional abstrato e sucinto. Nesse sentido, prevaleceu entendimento de que somente era imprescindível conceber a diretriz pela progressividade dos tributos (o art. 145, §1º da CF/88), de sorte que cumpriria ao legislador ordinário levar a cabo a aplicação do princípio. Os anos que sucederam a promulgação da Constituição, todavia, compreenderam apenas medidas que contiveram significativamente a progressividade do sistema, a exemplo da expressiva redução da alíquota máxima do IR e das faixas progressivas que o tributo outrora possuía.

Outro exemplo também bastante elucidativo, fornecido pelas análises de Fandiño e Kerstenetzky (2019), foi a exclusão da proposta que sugeria a instituição do ITCMD com a previsão de que o tributo seria progressivo. É cediço que na redação atual dos incisos do art. 155, §1º da CF/88²⁴ (que dispõem sobre o ITCMD), não há

²⁴ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...]

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I: [...]

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

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

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

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

qualquer previsão expressa acerca da possibilidade de que o tributo pudesse ser progressivo. A ausência dessa previsão avultou as controvérsias sobre a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas para o tributo, como visto anteriormente. Ainda que o STF tenha se manifestado, apenas em 2013, favoravelmente à previsão de alíquotas progressivas para o ITCMD, as incertezas e as controvérsias que gravitavam o tema influenciaram no baixo número de Estados que previam a progressividade do tributo até 2015 (apenas 3, mencionados anteriormente).

Nesse esteio, diante das constatações elencadas acima, especialmente diante do conhecimento dos possíveis efeitos regressivos das decisões tomadas no processo constituinte, Fandiño e Kerstenetzky (2019) ratificam a hipótese acerca de um pacto tácito firmado entre as forças políticas que guiaram a promulgação do texto final da Constituição. Por um lado, concordava-se com a ampliação dos direitos e das despesas sociais. Rejeitava-se, por outro, a construção de um sistema tributário amplamente progressivo²⁵. Dessarte, como extensivamente discutido no tópico anterior, embora a conjugação de princípios e postulados constitucionais norteiem a construção de um sistema tributário progressivo, o fato é que a ausência de parâmetros concretos, no texto constitucional, para a imposição da progressividade, conferiu a deixa para a consolidação da atual tributação regressiva.

No quadro jurídico atual, a regressividade resulta de inúmeras escolhas legislativas, as quais, essencialmente, referem-se à baixa carga tributária direta e à elevadíssima carga tributária indireta. Gobetti e Orair (2016) aludem à progressividade como agenda negligenciada pelo Estado brasileiro nas últimas décadas, tendo em vista, especialmente, a ausência de medidas substanciais para ampliar o caráter progressivo no principal imposto direto, o imposto de renda (IR). Sustentam os autores que o tratamento tributário conferido às rendas provenientes do capital é bastante privilegiado no Brasil. A título elucidativo, sinalizam os autores que a média da tributação dos lucros e dividendos provenientes de atividades empresariais, nos

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" (BRASIL, 1998)

²⁵ Nesse sentido, asseveram Fandiño e Kerstenetzky (2019, p. 324) que "O processo de desconstrução das medidas de equidade [fiscal] sugere implícito pacto social, a hipótese política mencionada ao início: as forças conservadoras que dominaram a transição democrática e se fizeram representar intensamente no processo constituinte consentiram a expansão dos direitos sociais, desde que não tivessem que arcar com a necessária elevação de recursos, no que se empenharam eficazmente."

países de OCDE, é de 43,1%, ao passo que, o imposto equivalente no Brasil chega, ao máximo, em 34%.

A isenção tributária sobre os dividendos auferidos pela pessoa física, combinados com a figura jurídica do juro sobre capital próprio (JSCP) constituem dois dos principais fatores que extenuam a progressividade do imposto de renda (GOBETTI; ORAIR, 2016). Isto porque, em consonância com os pontos já expostos, os dois fatores elencados afastam parcela substantiva dos rendimentos do capital das bases econômicas tributáveis. Cumpre salientar que, como aduzem os dois retromencionados autores, as expectativas de maior atração de investimentos não se concretizaram, o que desvela a ineficiência econômica dessas medidas fiscais. Aliás, a ampliação das bases tributáveis do IRPF, com a adoção de alíquotas progressivas para dividendos, nos mesmos moldes atuais para os rendimentos do trabalho, propiciaria uma redução do índice de GINI brasileiro em 4,03%, e geraria receita adicional ao Estado de R\$ 59 bilhões (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Passos, Guedes e Silveira (2018) enumeram diversos percalços na tributação brasileira à efetivação da progressividade, com particular ênfase na já tratada dependência arrecadatória dos tributos indiretos. Expõem os autores que essa dependência, além de ser prejudicial à equidade e à justiça fiscal, também recrudescer a complexidade do sistema. Por sua vez, a maior complexidade eleva, como indicam os autores, os custos decorrentes da adequação das operações empresariais e comerciais com as regras tributárias. Não se deve negligenciar, como sinalizado no trabalho referenciado, também a deixa facultada por essa maior complexidade para a evasão fiscal, tendo em vista também os maiores custos para as autoridades fiscais fiscalizarem o correto recolhimento dos tributos.

A aposta na tributação indireta torna, ademais, o orçamento público particularmente sensível aos ciclos econômicos (OXFAM, 2018b; PASSOS; GUEDES; SILVEIRA, 2018). Como bem salientado por Passos, Guedes e Silveira (2018) e descrito em relatório da OXFAM (2018b), os períodos econômicos de crise, com a consequente redução significativa do consumo, descambam na igualmente significativa diminuição de receitas, o que enseja o surgimento de propostas de cortes de despesas sociais, em prejuízo direto às parcelas mais vulneráveis da população. Nesse sentido são justamente os mais pobres quem são mais prejudicados em crises

econômicas, visto que nesses cenários há a tendência de redução dos gastos sociais que compõem parte expressiva das respectivas rendas.

Inclusive, a OXFAM (2018b) exhibe dados que elucidam o grau de participação das despesas sociais (assistência, previdência, saúde e educação) nas rendas familiares. Segundo a instituição, para um casal sem filhos no topo dos 20% mais ricos, os gastos sociais compõem 25% das rendas totais em vida, ao passo que, para os 40% dos casais sem filhos nos estratos mais pobres, os gastos sociais participam na medida de 62% da renda total. Essa discrepância da participação dos gastos sociais corrobora a sensibilidade descrita acima: as populações mais pobres, em crises econômicas acompanhadas pelo declínio do consumo, sofrem direta e intensamente com as políticas orçamentárias de cortes em gastos sociais. Ao final, são os estratos mais fragilizados (do ponto de vista econômico) que suportam em maior intensidade os efeitos negativos emergentes de grandes crises.

Destarte, evidencia-se que a tributação brasileira, maciçamente alicerçada em tributos indiretos para o financiamento da máquina pública, termina por fragilizar as políticas públicas direcionadas ao gasto social e, por conseguinte, à mitigação de desigualdades e à garantia da dignidade (OXFAM, 2018b). Propor modificações no sistema tributário em prol da progressividade e da fortificação dos tributos diretos reverte a equação descrita acima; o encargo das crises econômicas caberia aos mais ricos, os quais dispõem de maiores recursos para suportá-lo. Ao repensar as políticas fiscais para a garantia da progressividade e da redistribuição não somente pela via do gasto social (como defendido até então), mas também pelos próprios mecanismos tributários, tem-se a estruturação de um mais robusto Estado Social, vocacionado, de fato, ao enfrentamento de expressivas desigualdades.

A expansão das bases econômicas tributáveis, como sugerido por Gobetti e Orair (2016) e também por Passos, Guedes e Silveira (2018), serve à sustentação dos gastos sociais em políticas tributárias progressivas, em um modelo que favorece o desenvolvimento econômico solidário, em benefício de todos os estratos sociais (OXFAM, 2018b). Vale reiterar que as expressivas concentrações de renda e riqueza observadas no Brasil é demonstrativo claro da insuficiência dos gastos sociais como único meio voltado à redistribuição. A inserção da tributação progressiva no leque das medidas voltadas ao combate das desigualdades é altamente desejável, sobretudo

diante do ciclo virtuoso decorrente da combinação com as despesas sociais progressivas.

Vale advertir que a proposta em prol de tributação mais progressiva pode se traduzir em remanejamento da carga tributária. De plano, cabe aludir ao fato de que o Brasil já dispõe de carga tributária expressiva, estimada em 32,43% do PIB (BRASIL, 2018). A reconfiguração do quadro tributário enviesada pela pauta da progressividade conduziria, por exemplo, à redução de tributos indiretos e à majoração dos tributos diretos (inclusive com a supra destacada ampliação das bases tributárias). Nesse sentido, inclusive, é a proposta tecida por Gobetti e Orair (2016), que além da tributação dos dividendos auferidos de atividades empresariais, abrange também a redução do PIS/COFINS, tributos indiretos que autores reputam como excessivamente complexo e ineficiente, além de regressivo.

Em vista da problemática exposta, atinente à lógica acumulativa de riquezas decorrentes da transmissão de heranças e doações, o aumento da tributação direta sobre essas transmissões patrimoniais apresenta-se como via adequada no galgar uma tributação mais progressiva. A patente capacidade econômica aferida a partir da expressão desses acréscimos patrimoniais autoriza, na esteira da linha de raciocínio já exposta, a progressividade da tributação sobre eles incidentes. Combinado com a progressividade em alíquotas, o próprio aumento das alíquotas máximas e modificações no modelo tributário incidente sobre heranças e doações operaria em favor da construção de uma tributação mais justa, igualitária e solidária.

Por suposto, especialmente no que tange às desigualdades de riqueza, a redução da regressividade da organização tributária, por via de maior carga tributária sobre heranças e doações, não é a única medida para combatê-la. A isenção sobre os dividendos auferidos por acionistas e a figura do JSCP, por exemplo, são também variáveis que influenciam na concentração de riquezas no país. De toda sorte, na esteira das linhas pretéritas, o parco respaldo empírico acerca de eventuais distorções econômicas dos tributos sobre heranças e doações, além dos efeitos econômicos, políticos e sociais indesejáveis da exponencial concentração de riquezas, traz à ribalta a importância de se repensar o tributo no Brasil.

Com esse propósito, a seção subsequente tratará de análise de modelos tributários sobre heranças e doações adotados em outros países. A investigação

desses modelos tem o condão de fornecer diretrizes e parâmetros concretos para a elaboração de propostas em torno às mudanças da legislação tributária pertinente ao ITCMD. Aliás, há bastante para extrair de países que fizeram apostas distintas no tocante à tributação, especialmente voltadas à edificação de uma tributação mais progressiva, e com enfoque claro na tributação direta. A análise serve, certamente, ao aprofundamento do trabalho desenvolvido.

4. IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES: MODELO NACIONAL E REFERENCIAIS ESTRANGEIROS

4.1. Parâmetros estrangeiros de tributação sobre heranças e doações

De plano, cumpre reiterar que, no Brasil, o modelo de tributação sobre heranças e doações envolve a predefinição, pelo Senado Federal, de alíquota máxima para o tributo em 8%, e a recente autorização pelo STF da adoção de alíquotas progressivas, em função da expressão econômica do quinhão hereditário. Esses dois aspectos centrais são os que nortearão a investigação de parâmetros internacionais levada a cabo a seguir, para efeitos comparativos; as alíquotas adotadas para o tributo e os critérios de progressividade. Em adição a estes, também se exporá aspectos peculiares de cada modelo tributário analisado, com o fito de fornecer melhor contextualização da imposição ou cobrança do tributo em cada um dos países.

Os dois principais referenciais utilizados para a investigação dos modelos estrangeiros de tributação sobre heranças e doações foram os relatórios “Property Inheritance” (GLOBAL PROPERTY GUIDE, [s.d]) e o “Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide” (ERNST YOUNG GLOBAL LIMITED, 2019), mais especificamente a edição divulgada no ano de 2019. Consistem os relatórios em análises abrangentes da tributação sobre heranças e doações ao redor do globo, cujas informações são bastante úteis e atendem ao propósito previamente delineado, qual seja, de identificação de alíquotas e critérios de progressividade em modelos tributários diversos ao brasileiro. Como destacado no segundo relatório em referência, as informações nele contidas se referem à situação legal de fevereiro de 2019, o qual passa ser o marco temporal das comparações efetuadas no presente estudo.

Ato contínuo, cabe também destacar que a seleção de países para fins comparativos restringiu-se aos que adotam, de fato, modelo tributário sobre heranças e doações. Inúmeros países como Austrália, Índia, México, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Rússia e Singapura não possuíam, à época do marco temporal definido, uma tributação específica sobre as transferências patrimoniais por heranças e doações. Isto não indica que em todos eles não haja qualquer carga tributária sobre heranças

e doações; com efeito, somente não se constata um imposto específico, criado para alcançar essas transmissões patrimoniais a título gratuito. No sistema tributário lusitano, a título elucidativo, os beneficiários de heranças e doações arcam com tributo uniforme denominado por “Imposto de Selo”, cuja alíquota única corresponde a 10%.

A outro giro, configuram como exemplos de países que adotam modelo tributário específico para a tributação de heranças e doações: França; Alemanha; Itália; Japão; Luxemburgo; Holanda; Coreia do Sul; Espanha. As alíquotas marginais adotadas na legislação tributária dos países selecionados oscilam consideravelmente. No que se refere aos critérios de progressividade, constata-se certa similaridade entre os modelos, sobretudo quanto à observância do grau de parentesco entre as partes envolvidas na transmissão patrimonial.

O quadro exposto a seguir compila os dados colhidos no que toca às alíquotas marginais, alguns dos critérios de progressividade, e também algumas hipóteses de isenção do tributo:

Quadro 1 – Alíquotas, critérios de progressividade e hipóteses de isenção em modelos de tributação sobre sucessões e doações de países selecionados.

País	Alíquotas	Progressividade	Isenções
França	0% – 60%	Valor do Quinhão Grau de Parentesco	Grau de Parentesco
Alemanha	7% - 50%	Grau de Parentesco	Valor do Imóvel Finalidade do Imóvel
Itália	4% - 8%	Grau de Parentesco	Valor do Quinhão
Japão	10% - 55%	Valor do Quinhão	Grau de Parentesco Destino da Doação
Luxemburgo	0% - 48%	Grau de Parentesco Valor do Quinhão	Grau de Parentesco Valor do Quinhão Destino do Quinhão

País	Alíquotas	Progressividade	Isenções
Holanda	10% - 40%	Grau de Parentesco Valor do Quinhão	Grau de Parentesco Natureza do Quinhão
Coréia do Sul	10% - 50%	Valor do Quinhão	Natureza do Quinhão Grau de Parentesco Destino do Quinhão
Espanha	7,65% - 81,6%	Valor do Quinhão Grau de Parentesco	Grau de Parentesco

Fontes: Ernst Young Global Limited, (2019) e Global Property Guide, ([s.d]).

Como se observa no quadro acima, as alíquotas máximas adotadas nos modelos tributários selecionados variam consideravelmente, desde 8% na Itália até 81,6% na Espanha. Há países que estendem a isenção do tributo a determinadas classes de herdeiros e donatários, como se verifica em Luxemburgo. De toda sorte, verifica-se a significativa distinção entre a carga tributária aplicável na maioria dos países enumerados acima, e no Brasil. Somente a Itália possui carga tributária semelhante à brasileira entre os países contidos na lista acima, ao passo que, nos demais, a alíquota máxima é múltiplas vezes maior que a de 8% aplicada pelo Senado Federal.

Dirigir a atenção unicamente às alíquotas, entretanto, é insuficiente para elucidar a real carga tributária sobre heranças e doações nos países destacados, além da participação do tributo nas respectivas receitas. De Carvalho Júnior (2018) enfatiza que as hipóteses de isenção do tributo desempenham papel importante na influência deste nas receitas públicas. No quadro elaborado previamente, há a enumeração sintética de hipóteses de isenção aplicáveis aos tributos, dentre as quais o grau de parentesco e o valor transmitido figuram como as mais recorrentes. Esses dois aspectos também se revelaram decisivos para a definição dos critérios de progressividade do tributo, em tendência na qual, quão mais próximo for o vínculo de familiar entre as partes envolvidas na transmissão, menor a alíquota.

Segundo exposto, a elucidação de aspectos particulares de cada modelo merece atenção, a fim de contextualizar o alcance do tributo, e a real carga tributária suportada. Inicialmente, quanto ao modelo francês, nota-se significativa variação das alíquotas aplicáveis às bases de cálculo, desde 0% a 60% do quinhão ou doação percebida. A progressividade do tributo decorre essencialmente de dois fatores; o grau de parentesco entre as partes da relação jurídica de transmissão e o valor do patrimônio transmitido. Por via do primeiro fator, define-se as faixas de alíquotas marginais, e, do segundo, define-se a alíquota aplicável dentro das faixas. Herdeiros descendentes do *de cuius* arcam com alíquota na França, por exemplo, que oscila entre 5% e 45%, a depender do valor herdado.

As isenções e deduções da base econômica tributável dependem, unicamente, do grau de parentesco. Nesse sentido, é pertinente mencionar que herdeiros cônjuges e companheiros do *de cuius* fruem de isenção total do tributo sobre heranças. É a única categoria de herdeiros que se beneficiam dessa espécie de isenção na França, ao passo que os descendentes, por exemplo, somente se beneficiam de deduções da base tributável, na quantia aproximada de 100 mil euros. Adicionalmente, no modelo adotado na França, a base de cálculo do tributo sobre heranças e doações abrange todas as transmissões gratuitas realizadas no intervalo de 15 anos, entre as mesmas partes, como uma única transferência²⁶.

No sistema tributário alemão, o modelo de tributação sobre heranças e doações envolve alíquotas que partem de 7% até 50% dos bens transmitidos. Verifica-se, também no caso do modelo alemão, a adoção de dupla progressividade, isto é, a observância tanto do grau de parentesco, quanto do valor dos bens transmitidos, para a definição da alíquota aplicável. Nesse modelo há a separação dos beneficiários das transmissões gratuitas em três classes, quanto ao vínculo com o *de cuius*, quais sejam (a grosso modo); a primeira para os parentes em linha reta e cônjuges, a segunda para os colaterais e terceira para os demais indivíduos.

Demais disso, constata-se que, no modelo alemão, há espécies de isenções atreladas à finalidade atribuída ao bem transmitido. Se o herdeiro for cônjuge ou

²⁶ A ampliação da base econômica tributável, ao considerar todas as transferências gratuitas efetuadas no intervalo de 15 anos, trata-se de artifício fiscal alinhado aos apontamentos de Piketty, que identificam aumento expressivo das doações como antecipação do acesso dos potenciais herdeiros ao patrimônio acumulado. Demais disso, a estratégia também contorna o risco de planejamento tributário por meio da fragmentação do patrimônio em doações nos anos de velhice do proprietário.

companheiro do falecido, há o direito à isenção total do tributo, caso o bem transmitido seja um imóvel destinado à moradia pelo próprio beneficiário, por um período mínimo de 10 anos. Os descendentes gozam de isenção semelhante, porém com limitação ao tamanho do imóvel herdado. Cabe acrescentar, por derradeiro, que o referido tributo, na Alemanha, é federal e, portanto uniforme em todo o território.

A Itália adota alíquotas bem inferiores às dos demais países no quadro elaborado, com variação entre 4% e 8%. Somente se adota um critério de progressividade, o grau de parentesco entre as partes. Para companheiros, por exemplo, a alíquota é de apenas 4%, ao passo que, para irmãos, a alíquota é de 6%. Em adição a isto, há na Itália elevado limite de isenção para o tributo em favor dos companheiros do doador ou *de cujus*; 1 milhão de euros. Esse limite é ainda superior nos cenários em que o beneficiário é pessoa com deficiência; 1,5 milhão de euros.

A outro giro, o modelo tributário japonês abrange alíquotas que iniciam em 10% e podem alcançar 55% do total transmitido. No tocante à progressividade, há a adoção de critérios distintos para herdeiros e donatários. O valor do quinhão herdado, após as deduções legais sobre o total do espólio, é o critério essencial para definição das alíquotas progressivas²⁷. Quanto aos donatários, além do valor dos bens doados, considera-se também o grau de parentesco e a idade para a estipulação das alíquotas²⁸. As isenções tributárias no modelo japonês estendem-se, aos cônjuges, aos descendentes menores de 20 anos e às pessoas com deficiência, quanto à tributação sobre heranças. Há isenções específicas para as doações, a exemplo das transmissões gratuitas para fins educacionais, ou para o uso em atividades de caridade.

Luxemburgo possui alíquotas que variam entre 0% e 48% sobre as transmissões gratuitas. Diferentemente dos demais modelos destrinchados anteriormente, a tributação sobre heranças em Luxemburgo tem por base econômica tributável todo o espólio. Há dupla progressividade do tributo no modelo incidente sobre heranças, em apreciação tanto da expressão econômica do espólio, quanto do

²⁷ Cabe mencionar que, para as heranças em específico, há a “sobretributação”, em alíquota de 20%, de todas as hipóteses nas quais o herdeiro não seja descendente ou ascendente de 1º grau do de cujus.

²⁸ Se o donatário for descendente ou ascendente do doador, com idade superior a 20 anos, a oscilação das alíquotas é mais ampla, com mais faixas e maior valor para a aplicação da alíquota máxima.

grau de parentesco entre as partes²⁹. Para as doações, a progressividade sopesa também a finalidade da transmissão. Por derradeiro, no tocante às isenções, verifica-se que o modelo luxemburguês privilegia os companheiros do *de cuius* com isenção total sobre o patrimônio herdado. Filhos também fruem de isenção semelhante, porém limitada à parcela a que teria direito por força da lei. No particular, eventuais legados dos quais os filhos sejam beneficiários, para além da parcela legal, são tributáveis.

Similarmente aos diversos modelos previamente abordados, a Holanda adota alíquotas variáveis entre 10% e 40%, com base em dois critérios para progressividade; o grau de parentesco e o valor do quinhão ou da doação. Quão mais próximo for o vínculo de parentesco, assim como o quão menor for o tamanho do patrimônio herdado, menor será a alíquota. Algumas espécies de isenções aplicáveis restringem-se ao valor transferido; heranças inferiores à aproximadamente 60 mil euros são isentas para descendentes com deficiência, a título exemplificativo. Elevadas isenções podem aplicar-se para os casos de transmissão de negócios, em que, se houver o preenchimento de todos os requisitos legais, os herdeiros podem fruir de isenção de aproximadamente 1 milhão de euros.

A Coreia do Sul tem modelo tributário bastante semelhante ao japonês, com alíquotas marginais entre 10% e 50%, e cujo critério de progressividade consiste, basicamente, no valor do patrimônio transmitido. Assim como no modelo japonês, há a sobretributação de heranças que “pulam” gerações, isto é, as que se destinam a herdeiros que não sejam os descendentes de 1º grau do falecido, com alíquota adicional de 30%. Compreende também o modelo múltiplas deduções e isenções a depender da natureza da propriedade transmitida e do vínculo entre as partes da relação jurídica. Pessoas com deficiência, descendentes diretos e menores de idade podem fruir, por exemplo, de deduções cumulativas sobre a base econômica tributável. Os herdeiros de negócios familiares podem vir a fruir de isenção sobre o valor total do empreendimento, a depender do período em que existente.

Em seguida, cabe mencionar o modelo tributário espanhol para as heranças e doações, cujo o patamar inicial das alíquotas é 7.65%, e pode alcançar até 81.6%, a depender do enquadramento nos critérios de progressividade. Inicialmente, para

²⁹ Inicialmente, para a definição da alíquota aplicável no modelo em comento, é necessário avaliar o grau de parentesco. Após, a depender do valor transmitido, pode haver a multiplicação da alíquota, até o máximo de 48%.

precisar a alíquota aplicável no modelo em análise, é necessário avaliar a expressão econômica dos bens transmitidos e, na sequência, deve-se observar o vínculo existente entre as partes da transferência³⁰. Além desses dois critérios, é interessante destacar que o modelo espanhol também envolve um terceiro: o patrimônio do beneficiário. É da combinação entre esses três critérios de progressividade que se estima a alíquota aplicável na Espanha.

Adicionalmente, no modelo espanhol há a previsão de série de deduções extensíveis aos beneficiários de heranças e doações, as quais dependem, essencialmente, do vínculo de parentesco. As deduções são comparativamente pequenas, com exceção da aplicável às pessoas com deficiência, que pode alcançar 150 mil euros no país. À primeira vista o modelo de tributação de heranças e doações espanhol parece significativamente mais oneroso que os previamente analisados. Contudo, o modelo apresentado é o federal, e, no sistema tributário espanhol, admite-se que as regiões autônomas incluam novas disposições sobre a tributação incidente sobre heranças e doações. Essas disposições podem vir a reduzir substancialmente o ônus tributário sobre as transmissões gratuitas de riqueza na Espanha³¹.

Em síntese, dos modelos tributários esquadrinhados anteriormente, verifica-se que, em média, com exceção da Itália, a alíquota incidente sobre heranças e doações pode atingir 50% do valor transmitido. O percentual é substancialmente superior à já mencionada alíquota máxima de 8% definida pelo Senado Federal. Em adição a isto, nota-se que os critérios comumente adotados para a progressividade das alíquotas do tributo perpassam desde o valor dos bens transmitidos, até o vínculo de parentesco e as características pessoais dos beneficiários. No tocante às isenções e às deduções, observou-se que em diversos modelos apura-se o vínculo de parentesco para aplicá-las, além da natureza dos bens transmitidos ou da própria finalidade da transmissão.

Na esteira do objetivo de enfrentamento às concentrações intergeracionais de riqueza, os modelos com a previsão de alíquotas mais expressivas têm maior

³⁰ Em semelhança com o modelo alemão, há a separação dos beneficiários em classes, conforme o vínculo mantido com o falecido. Descendentes menores de 21 anos pertencem à classe I, por exemplo, ao passo que os ascendentes por afinidade se enquadram na classe III. Quanto maior é o número identificador da classe, maior é a carga tributária suportada.

³¹ Na região autônoma da Catalunha, por exemplo, há previsão que isenta o cônjuge do de cujus de 99% do tributo sobre heranças.

propensão, por suposto, a desestabilizar o acúmulo desenfreado entre gerações. O rompimento do ciclo de crescente desigualdade, nos quais fatores como a taxa de rendimento do capital desempenha papel central na ampliação de grande fortunas, pode decorrer da intervenção do Estado por meio de tributação mais onerosa sobre as heranças e doações. Esses modelos destacados também atendem às diretrizes de justiça fiscal, já que consolidam a progressividade com a adequada distribuição do ônus tributário aos beneficiários de grandes fortunas.

4.2. Tributação sobre Heranças e Doações no Brasil

No Brasil, conforme delineado anteriormente, há a previsão do imposto sobre heranças (transmissões causa mortis) e doações no próprio texto constitucional, mais especificamente no art. 155, I, §1º, o qual recebe a alcunha de ITCMD. Em suma, a previsão constitucional do tributo somente estabelece a competência estadual para instituí-lo, além de atribuir ao Senado Federal a fixação das alíquotas máximas. No intento de especificar a legislação estadual aplicável, os incisos I e II, do §1º do art. 155 da CF informam que a competência do ITCMD é do Estado da situação do bem, no caso dos bens imóveis, e é do Estado em que se processar o inventário, no caso de bens móveis.

Devido à ausência de lei complementar³², é o CTN que estabelece as normas gerais aplicáveis ao ITCMD. O art. 35, parágrafo único, do CTN, sinaliza que o fato gerador do tributo é a transmissão da herança a um herdeiro³³. De igual sorte, o fato gerador do ITCMD em casos de doação é a transmissão dos bens doados (PAULSEN; MELO, 2018). A materialidade do tributo é, nesse sentido, a efetiva transmissão causa mortis e por doações, concretizada por meio da aceitação da herança ou da doação, e formalizada, nos casos de sucessão, por meio do processo de inventário (DAVID,

³² Conforme o art. 146, III, a da CF, é por meio de lei complementar que se estabelece normas gerais relativas aos “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” dos impostos discriminados na Constituição. A ausência de lei complementar que disponha acerca de normas gerais aplicáveis ao ITCMD aumenta a complexidade do tributo no Brasil, pois, como exposto por David (2019), amplia-se o poder dos Estados para legislarem sobre o tributo em questão, com a definição própria das normas aplicáveis.

³³ Mais especificamente, dispõe o art. 35, parágrafo único, do CTN, que “Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”.

2019). Ato contínuo, cabe também mencionar que o art. 38 fornece a diretriz para estimar a base de cálculo do tributo, qual seja, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos³⁴.

O contribuinte corresponde, via regra, ao beneficiário das transmissões a título gratuito (PAULSEN; MELO, 2018; DAVID, 2019). Ou seja, cumpre ao donatário ou ao herdeiro (ou ao legatário)³⁵, arcar com o ITCMD, tendo em vista o valor pecuniário das doações e das heranças que os beneficiarem. Conforme abordado em linhas pretéritas, a alíquota máxima do tributo suportado pelos contribuintes é 8%, em atenção à disposição do Senado Federal na matéria. Adicionalmente, cumpre também reiterar que o STF autorizou a adoção de alíquotas progressivas. No tocante às isenções, cada Estado dispõe de modo ligeiramente distinto sobre quais as hipóteses suscetíveis a estar fora do alcance do tributo.

O quadro disposto a seguir contém as alíquotas estabelecidas pelos Estados para o ITCMD, além de especificar se há a adoção de critérios de progressividade do tributo, e quais esses seriam. Ademais, há também a indicação de alguns dos principais requisitos para o reconhecimento da isenção do tributo:

Quadro 2 - Alíquotas, critérios de progressividade e hipóteses de isenção do ITCMD nas unidades federativas do Brasil.

UF ¹	AH ²	AD ³	Progressividade	Isenções
AC	4%	2%	Inaplicado	Valor dos Imóveis
AL	4%	2%	Inaplicado	Destino da Transmissão
AP	4%	3%	Inaplicado	Único imóvel
AM	2%	2%	Inaplicado	Único imóvel
BA	0% - 8%	3,5%	Valor do Quinhão	Único Imóvel; Valor do Espólio
CE	2% - 8%	2% - 8%	Valor do Benefício	Valor ou Área dos Imóveis
DF	4% - 6%	4% - 6%	Valor do Benefício	Valor do Quinhão
ES	4%	4%	Inaplicado	Único Imóvel; Valor ou Área dos Imóveis
GO	2% - 8%	2% - 8%	Valor do Benefício	Valor do Benefício; Único Imóvel

³⁴ Prevê o art. 38 do CTN que “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”.

³⁵ Comumente, as legislações estaduais identificam no donatário e no herdeiro a pessoa do contribuinte. Nesse sentido estão, a título exemplificativo, as legislações do DF, GO, MA, MT, MS.

MA	3% - 7%	1% - 2%	Valor do Benefício	Único Imóvel; Valor do Benefício
MT	2% - 8%	2% - 8%	Valor do Benefício	Valor do Benefício
MS	6%	3%	Inaplicado	Valor do Benefício; Finalidade da Transmissão
MG	5%	5%	Inaplicado	Único Imóvel; Valor da Doação
PA	2% - 6%	2% - 4%	Valor do Benefício	Único Imóvel
PB	2% - 8%	2% - 8%	Valor do Benefício	Único Imóvel; Área do Imóvel
PR	4%	4%	Inaplicado	Único Imóvel
PE	2% - 8%	2% - 8%	Valor do Benefício	Valor do Benefício; Único Imóvel
PI	2% - 6%	4%	Valor do Quinhão	Único Imóvel; Valor do Benefício
RJ	4% - 8%	4% - 8%	Valor do Benefício	Valor do Espólio; Valor do Benefício
RN	3% - 6%	3% - 6%	Valor do Benefício	Único Imóvel
RS	0% - 6%	3% - 4%	Valor do Benefício	Único Imóvel
RO	2% - 4%	2% - 4%	Valor do Benefício	Único Imóvel; Valor do Benefício
RR	4%	4%	Inaplicado	Valor do Benefício; Único Imóvel
SC	1% - 8%	1% - 8%	Valor do Benefício; Grau de Parentesco	Único Imóvel; Valor do Benefício
SP	4%	4%	Inaplicado	Único Imóvel; Valor do Benefício
SE	3% - 8%	3% - 8%	Valor do Benefício	Único Imóvel; Valor do Benefício
TO	2% - 8%	2% - 8%	Valor do Benefício	Valor do Benefício

Fonte: Legislações Estaduais (Apêndice)

Notas:

¹UF – Unidade Federativa

²AH - Alíquotas incidentes sobre heranças (transmissões *causa mortis*, de modo geral)

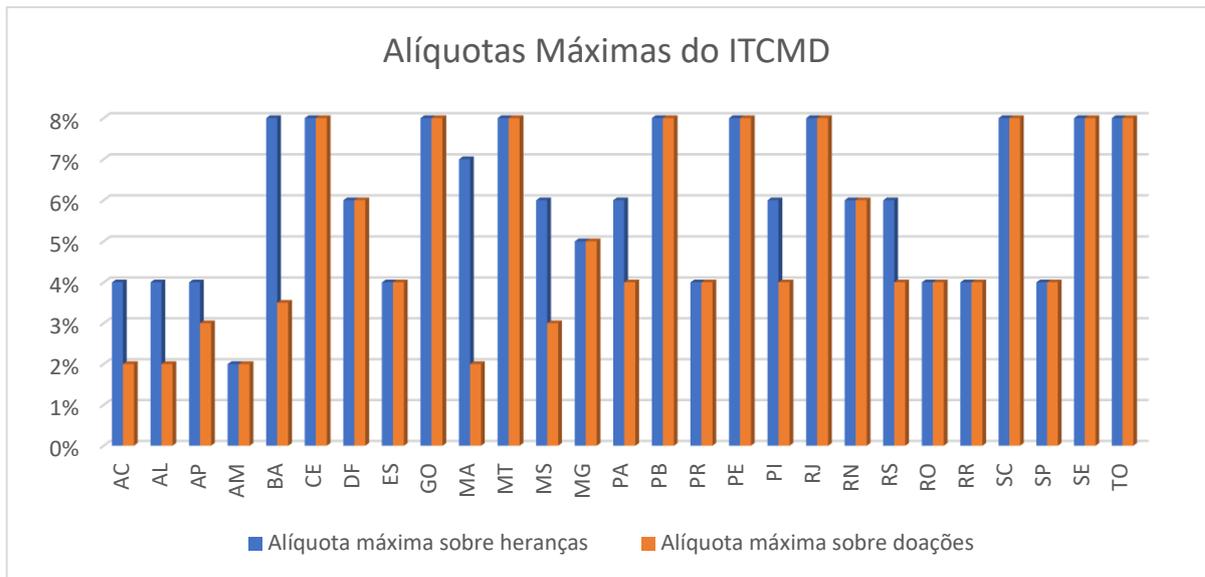
³AD - Alíquotas incidentes sobre doações

De início, no tocante às alíquotas em específico, nota-se que parte significativa dos Estados brasileiros adotam alíquotas inferiores a 8%. Somente 10 Estados que, com efeito, adotam critérios de progressividade nos quais o contribuinte possa vir a arcar com alíquota de 8% sobre a base de cálculo. Adicionalmente, constata-se que, em um número significativo de Estados, o tratamento tributário conferido aos beneficiários de heranças ou de doações é distinto; as maiores alíquotas são as arcadas pelos herdeiros, ao invés dos donatários. Exemplo disso é o modelo eleito no Estado do Maranhão, no qual as alíquotas aplicáveis às transmissões de heranças variam de 3% a 7%, ao passo que a alíquota máxima para as doações é de apenas 2%.

Aliás, até entre os Estados em que há a adoção de alíquotas iguais para transmissões causa mortis e por doações, há casos em que o tratamento dispendido às heranças é mais oneroso. A legislação paraibana, a título elucidativo, embora preveja as mesmas alíquotas para heranças e doações, estipula parâmetros menores para a progressão das alíquotas aplicáveis às transmissões causa mortis. Observe-se, nesse sentido, que apenas as doações acima de R\$ 1.000.000,00 no Estado ensejam a aplicação da alíquota de 8%, enquanto que heranças em valores superiores à 240.000,00 já atraem a alíquota máxima.

Em atenção ao exposto previamente, o tratamento diferenciado estendido às doações pode incentivar o planejamento tributário abusivo, com a antecipação das heranças por meio de doações em vida. Um meticuloso planejamento tributário, que guie a fragmentação do patrimônio em doações paulatinas aos herdeiros, pode culminar em substancial redução do encargo tributário imposto às transmissões de riqueza. Certamente, disposições legais assimétricas quanto às heranças e doações podem vir a favorecer a concentração de riquezas, tendo em vista também o fato de o planejamento tributário ser mais acessível às populações mais abastadas. O gráfico a seguir sumariza as informações até então expostas.

Figura 1 - Alíquotas máximas do ITCMD sobre heranças e doações, por Estado da Federação.



Fonte: Legislações Estaduais (Apêndice)

No que se refere aos critérios de progressividade, nota-se que 17 Estados recorrem à técnica para a fixação das alíquotas aplicáveis. O total de 10 Estados, em sentido oposto ao princípio da capacidade contributiva, adotam alíquotas uniformes para o ITCMD. São Paulo, Roraima, Paraná e o Espírito Santo, a título elucidativo, além de adotarem alíquotas inferiores às máximas (em apenas 4%), não estabeleceram qualquer critério de progressividade para o imposto. No Estado do Amazonas a carga tributária impingida sobre as transmissões a título gratuito é a menor do país, tendo em vista a adoção de alíquota de apenas 2%, e sem qualquer critério de progressividade.

A outro giro, constata-se que a expressiva maioria dos Estados que estipularam faixas progressivas para o imposto utilizaram como referência a expressão econômica da transmissão. A única exceção é, com efeito, a do Estado de Santa Catarina, no qual adotou-se, para além do valor dos bens ou direitos transmitidos, o grau de parentesco, como critério de progressividade do tributo. Segundo o regramento do ITCMD no Estado, as alíquotas podem oscilar entre 1% e 7% a depender da expressão econômica das heranças e doações, e é de 8% nas hipóteses em que o sucessor ou donatário for parente colateral ou não tiver qualquer vínculo de parentesco com o *de cuius*. A adoção de mais critérios de progressividade alinha o ITCMD ao princípio da capacidade contributiva, afinal, permite sopesar melhor o

encargo tributário em conformidade com os direitos fundamentais (e os interesses sociais) em xeque.

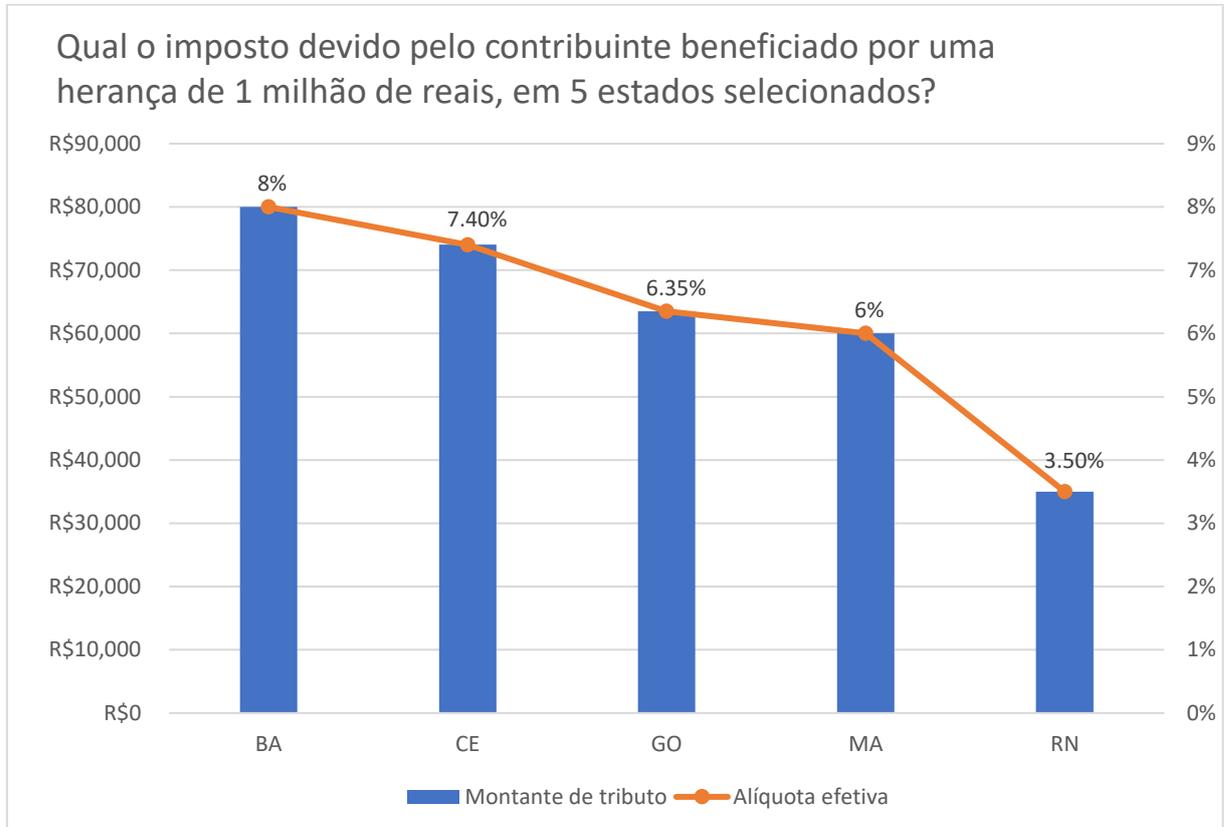
Entre os Estados nos quais se prevê faixas progressivas para o imposto, é também bastante distinto o patamar pecuniário no qual incide as alíquotas máximas estipuladas. A legislação tributária baiana, por exemplo, fixou o patamar de 300 mil reais para a incidência da alíquota de 8%, ao passo que, a legislação potiguar fixa a alíquota de 6% para as transmissões que excederem a 3 milhões de reais. Essa discrepância revela que, ainda que 17 Estados adotem alíquotas progressivas para o tributo, a carga tributária impingidas nessas unidades federativas podem variar bastante, com a restrição das heranças e doações suscetíveis à alíquota máxima prevista.

Cumpram também aludir ao fato de que, em algumas unidades federativas, há definição, como critério de cálculo do tributo, da aplicação das alíquotas progressivas em faixas fragmentadas do total das heranças ou doações auferidas. Ou seja, diferentemente de estipular que, a partir de determinada faixa, o contribuinte arcaria com a alíquota máxima, há a previsão de que o contribuinte arca com diferentes alíquotas para parcelas do total transmitido³⁶. Matematicamente, a adoção do referido critério para o cálculo do montante do tributo devido culmina na redução da alíquota efetiva suportada pelos contribuintes. O gráfico produzido a seguir visa ilustrar o impacto da adoção do referido critério de cálculo, ao exibir, em teoria³⁷, qual o valor do imposto devido pelo contribuinte beneficiado por uma herança de 1 milhão de reais, em 5 estados selecionados:

³⁶ Exemplo disso é a previsão contida na legislação cearense sobre o ICTMD, na qual, no art. 17, dispõe: “A apuração do imposto devido será efetuada mediante a decomposição em faixas de valores totais dos bens e direitos transmitidos, que será convertida em Ufirce, ou outro índice que a substitua, sendo que a cada uma das faixas será aplicada a respectiva alíquota.” (Apêndice)

³⁷ Para efetuar o referido cálculo, sopesou-se apenas as alíquotas previstas para o ITCMD nos 5 Estados selecionados (a seleção envolveu somente as unidades federativas que adotam alíquotas progressivas). No cálculo, houve a desconsideração das hipóteses de isenção, ou, se aplicável, de dedução, do referido tributo.

Figura 2 - Cálculo do montante devido do tributo e da alíquota efetiva suportada, pelo contribuinte, em selecionadas unidades federativas, com base na situação hipotética do recebimento de herança no valor de 1 milhão de reais.



Fonte: Legislações Estaduais (Apêndice)

Na tabela é possível observar que, embora uma transmissão sucessória de R\$ 1.000.000 esteja em faixas progressivas mais onerosas, a alíquota suportada é inferior à prevista para o valor. Por exemplo, no Estado do Ceará, o valor de R\$ 1 milhão enquadra-se na faixa de 8%, porém a alíquota efetiva é de 7,4%. Evidentemente, a adoção do retromencionado método de cálculo mitiga a alíquota efetiva aplicada, a despeito do valor pecuniário das transmissões eventualmente enquadrar-se nas faixas mais avançadas de progressividade. Nesse sentido, a mera implementação de técnicas progressivas, aliado à previsão de alíquotas próximas à máxima, não é indício suficiente de que haverá a efetiva aplicação destas (como na hipótese do Estado da Bahia, ao revés do que ocorre no Estado do Ceará).

Sumariamente, constata-se que são poucos os Estados que adotam alíquotas progressivas nos quais a alíquota máxima pode vir a ser a definida pelo Senado Federal. Entre esses, em casos como os dos Estados do Ceará e do Goiás, o método

de cálculo adotado reduz a alíquota efetiva, ainda que o valor pecuniário da transmissão esteja na faixa progressiva dos 8%. Diante dessas informações, é patente que o encargo tributário sobre heranças e doações no Brasil é bastante inferior ao que se presumiria, caso se considerasse, somente, as alíquotas máximas definidas pelo Senado. À primeira vista, com fulcro nas questões endereçadas em capítulos prévios, a própria alíquota máxima estipulada pelo Senado já era questionável, porém, em análise mais aprofundada, desvela-se cenário ainda mais problemático, em que os Estados comprimem o, já diminuto, ITCMD.

Ato contínuo, é também necessário analisar as hipóteses de isenção do imposto, no intento de fornecer panorama mais amplo sobre a carga tributária incidente sobre as heranças e doações. A tabela produzida anteriormente compila algumas das principais espécies de isenções adotadas nas legislações estaduais. Identifica-se que o valor do benefício e o fato do imóvel ser o único transmitido, ou que compõe o espólio, são fatores mais comuns para nortear a concessão da isenção do tributo. A concessão de isenções não é, por si, problemática, visto que, combinada com a adoção de técnicas de progressividade, pode vir a consolidar o princípio da capacidade contributiva, mais especificamente quanto à dimensão da proteção de direitos fundamentais.

Aliás, como enfatizado no capítulo 2.2 do presente estudo, a preservação do imóvel familiar figura como pauta fiscal importante em relação ao tributo sobre heranças e doações. Observa-se que, nesse contexto, quantidade considerável dos Estados brasileiros enumeram a transmissão de único imóvel, geralmente para fins de domicílio dos descendentes ou do cônjuge, do *de cuius* ou do donatário, como hipótese de isenção do ITCMD³⁸. Em São Paulo, conforme a legislação estadual do ITCMD, são isentas do tributo as transmissões sucessórias à familiares de imóvel, em valor inferior a R\$ 132.650,00, desde que os contribuintes venham a residir nesta propriedade, e na hipótese de que não tenham outro bem imóvel. Ao menos outras 19

³⁸ Importante mencionar que há algumas distinções nos critérios adotados nos Estados para a hipótese de isenção denominada genericamente no presente trabalho por “único imóvel”. Há Estados, como o do Amapá, que preveem como o requisito o fato de o imóvel ser o único do espólio. Na legislação do Estado do Paraná, a isenção estende-se a um imóvel por cada beneficiário. Cabe mencionar também que nem todos os Estados fazem referência à destinação do imóvel para moradia, e alguns incluem na hipótese de isenção a necessidade de o herdeiro possuir vínculo de parentesco mais próximo com o *de cuius*.

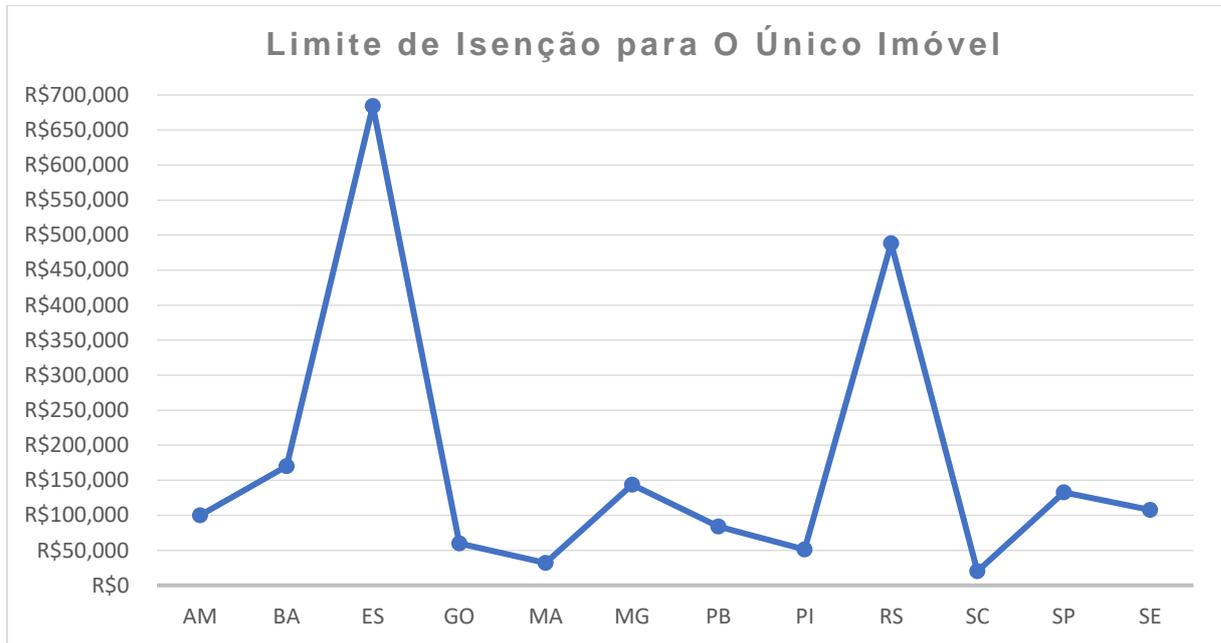
unidades federativas adotam semelhante hipótese de isenção para as transmissões causa mortis.

Os valores estipulados para o imóvel apto à mencionada isenção oscilam consideravelmente entre os Estados, além de que há hipóteses nas quais não há a previsão de qualquer valor para a isenção do bem imóvel transmitido. Nesse sentido, os Estados do Pará, do Paraná, de Pernambuco, do Rio Grande do Norte e de Rondônia são exemplos nos quais não se estipula qualquer limite para a isenção da transmissão de imóvel para quem não é proprietário de qualquer outro. É possível, destarte, que sob essas legislações estaduais ocorra a transmissão de imóveis de valores vultuosos sem qualquer imposição tributária aos herdeiros. Evidentemente, a possibilidade excede o compromisso derivado do princípio da capacidade contributiva, ao resguardar herdeiros agraciados por grandes patrimônios materializados em imóveis.

De toda sorte, entre os Estados que preveem um limite para a isenção do bem imóvel transmitido, nota-se uma oscilação média entre R\$ 50.000,00 e R\$ 150.000,00, com algumas exceções. Constata-se que, por exemplo, os Estados de São Paulo, do Espírito Santo e do Rio Grande do Sul possuem limites comparativamente altos, que estendem a isenção para um número presumivelmente maior de transmissões. Esses limites são bastante questionáveis, por estender a isenção tributária a contribuintes com razoável capacidade econômica.

Por via do gráfico exposto a seguir, visa-se ilustrar a variação dos limites de isenção entre Estados selecionados, para as transmissões de único imóvel a integrar o patrimônio de contribuinte, o qual não figurava como proprietário de bens imóveis:

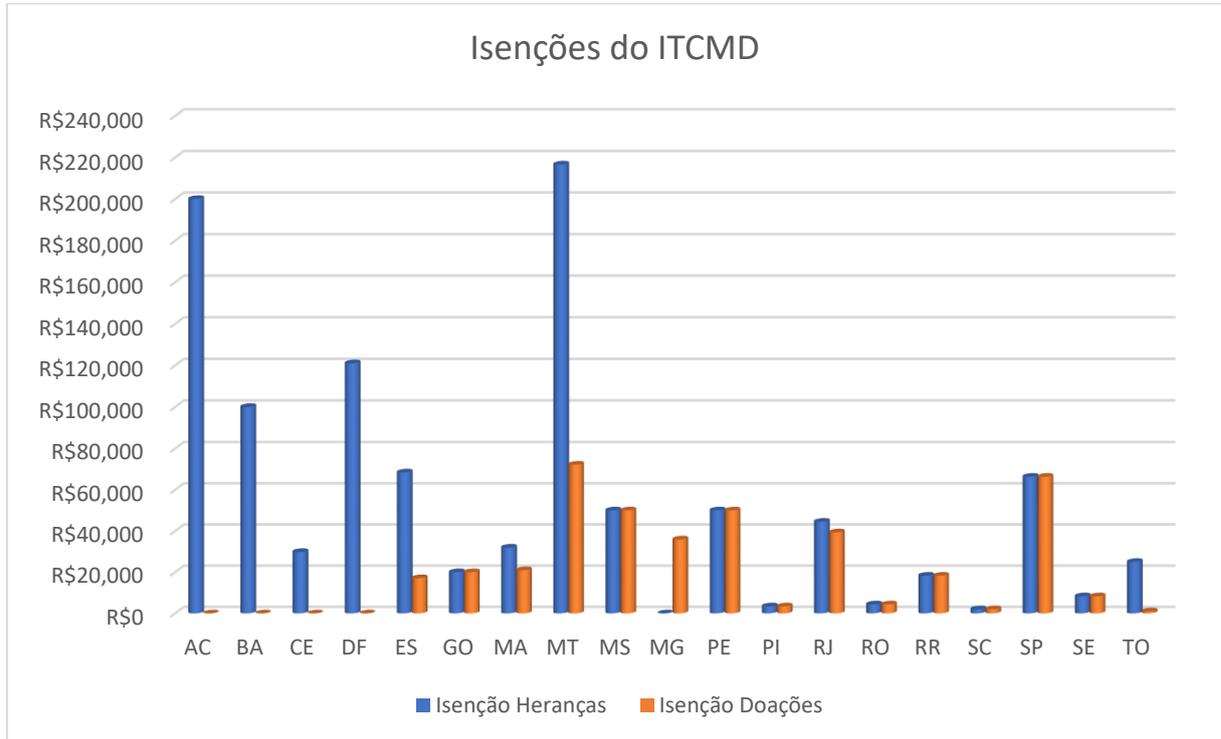
Figura 3 - Limites para a isenção da transmissão de único imóvel, por unidades federativas selecionadas.



Fonte: Legislações Estaduais (Apêndice)

Por derradeiro, cabe também aludir às hipóteses de isenção fundadas, essencialmente, na expressão econômica das heranças e das doações. A tabela elaborada previamente indica que 12 Estados preveem isenção que compreende as heranças e as doações transmitidas, em cotejo com o valor total da transmissão. No Estado do Goiás, por exemplo, isenta-se qualquer transmissão inferior à R\$ 20.000,00. Assim como constatado em relação aos demais dados, é também notável a oscilação entre as isenções gerais previstas nos Estados para o ITCMD. Adicionalmente, também verificou-se a distinção de tratamento entre heranças e doações, com isenções comumente mais altas deferidas àquelas. O gráfico a seguir expõe os valores previstos para isenções gerais do ITCMD, nos Estados em que se constatou a previsão nesse sentido:

Figura 4 - Valor previsto para isenções gerais do ITCMD, por unidades federativas selecionadas.



Fonte: Legislações Estaduais (Apêndice)

Por via do gráfico exposto acima, torna-se patente a discrepância dos valores estipulados para as isenções gerais do ITCMD, no qual há Estados que preveem a concessão do benefício para transmissões gratuitas inferiores à aproximadamente R\$ 8.300,00 (Sergipe), e outros que estendem isenções à heranças de quase R\$ 220.000,00 (Mato Grosso). A adoção de elevadas quantias para isentar, por completo, o contribuinte, mitiga as bases tributáveis do ITCMD. Não se negligencia que os valores máximos para a concessão de isenções não são astronômicos nos ápices delimitados no gráfico. Todavia, seria certamente preferível a elaboração de modelo progressivo, com a instituição de alíquotas mais baixas para os beneficiários de heranças ou doações superiores à uma média de R\$ 25.000,00, ao revés de isentar todos os agraciados por um patrimônio inferior a R\$ 200.000,00.

Um último aspecto sobre as legislações estaduais também merece destaque; a previsão de somatória de doações sucessivas (inclusive com as heranças), em determinado intervalo de tempo, em favor do mesmo contribuinte, para a composição da base de cálculo do tributo. Conforme exposto no tópico anterior do trabalho, há

modelos comparados de tributação sobre heranças e isenções que computam todas as transmissões de riqueza, realizadas em certo período, para o cálculo da carga tributária aplicável. Na França, por exemplo, todas as transmissões de riqueza por via de heranças e doações, efetuadas no intervalo de 15 anos, integram a base de cálculo do tributo. Identificou-se disposições semelhantes, no Brasil, nas legislações estaduais do Distrito Federal, do Goiás, do Mato Grosso do Sul, de Minas Gerais³⁹, do Pará, e de Santa Catarina.

Nessas legislações, entretanto, não se identificou qualquer integração entre heranças e doações, transmitidas entre as mesmas partes, na base de cálculo do ITCMD. Além disso, por vezes, as legislações tratam somente de doações sucessivas para fins de enquadramento em hipóteses gerais de isenção, como se vê, por exemplo, na legislação do Mato Grosso do Sul⁴⁰. A previsão de integração de transmissões sucessivas, entre as mesmas partes, na base de cálculo do imposto estaria em sintonia com a tendência econômica observada por Piketty (2014), consistente no aumento do peso das doações no fluxo econômico de heranças. A ausência de previsão nesse sentido viabiliza o planejamento tributário por meio de fragmentação e antecipações das heranças.

Em síntese, observou-se aspectos bastante controversos no que tange às alíquotas, à progressividade e às isenções do ITCMD no Brasil. De início, a própria alíquota máxima determinada pelo Senado Federal restringe o encargo tributário a níveis substancialmente inferiores aos dos modelos estrangeiros selecionados e discutidos no tópico anterior. No cenário brasileiro, demarcado por robustas desigualdades de riqueza, a tributação mais elevada sobre as transmissões patrimoniais a título gratuito representa medida importante para enfrentar a concentração intergeracional de riqueza. Certamente, em atenção aos compromissos constitucionais pela redução das desigualdades, o aumento da alíquota máxima do

³⁹ Somente para fins elucidativos, verifica-se que a legislação do Estado de Minas Gerais prevê que: “Na hipótese de sucessivas doações ao mesmo donatário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título no período de três anos civis, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores dos bens anteriormente transmitidos e deduzindo-se os valores dos impostos já recolhidos.” (Apêndice).

⁴⁰ Segundo o §1º do art. 126 da legislação local: “No caso de doações sucessivas, a isenção prevista no inciso I do caput deste artigo não se aplica àquelas que ocorrerem após os valores das doações anteriores, que, somados, atingirem o limite nele estabelecido, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo.” (Apêndice).

ITCMD contribuiria para impedir a manutenção e ampliação das concentrações de riqueza em algumas gerações da sociedade brasileira.

O impacto da alíquota máxima definida pelo Senado Federal dilui-se à medida que recrudesce a base econômica tributável. Na hipótese exemplificativa de uma transmissão patrimonial no Estado da Bahia (um dos poucos Estados que adotam, de fato, a alíquota de 8%), um herdeiro privilegiado por um patrimônio familiar de 100 milhões de reais suporta o mesmo encargo percentual de quem recebeu 1 milhão. Infere-se que a restrição imposta pelo Senado restringe a progressividade das alíquotas e a distribuição de maior encargo tributário aos que ostentam massiva capacidade econômica. Com efeito, a atual limitação do ITCMD opera em favor das transmissões, quase desembaraçadas, de grandes patrimônios entre as gerações abastadas no Brasil.

Aliás, como já destacado, o quadro que se observa ao se esquadrihar as alíquotas estabelecidas nas legislações estaduais é ainda mais alarmante, na medida em que menos da maioria dos Estados observam a máxima de 8%. É também considerável a proporção de Estados que adotam alíquotas únicas, em contexto que distribuem uniformemente o encargo do ITCMD entre todos os estratos sociais (ressalvados os que são isentos do tributo). Nos Estados de São Paulo, Paraná, e Espírito Santo, o herdeiro de bens estimados em R\$ 200.000,00 suporta a mesma alíquota de quem venha a receber 1, 10 ou 100 milhões; que é de apenas 4%⁴¹. Extrai-se da análise das legislações estaduais que são necessárias as ações articuladas do Senado Federal e dos Legislativos Estaduais para que se concretize reforma sólida quanto às alíquotas e à progressividade do ITCMD.

As isenções concedidas aos contribuintes assemelham-se, em algumas legislações estaduais, às elencadas dos modelos estrangeiros. Constata-se que a grande maioria dos Estados concede isenção ao beneficiário (na maioria das vezes o herdeiro) de imóvel familiar para fins de domicílio. A medida alinha-se ao princípio da capacidade contributiva, já que confere a proteção do direito à moradia de herdeiros, os quais, talvez, não teriam acesso imediato ao mercado imobiliário após o falecimento de quem provia o domicílio. Entretanto, constatou-se excessos nas

⁴¹ Para a comparação, considerou-se que nenhum dos bens transmitidos estariam aptos a enquadrar-se nas hipóteses de isenção ou de dedução.

medidas adotadas em alguns Estados, que consistem na previsão de limites altos para os imóveis suscetíveis à isenção, ou na previsão de nenhum limite. Raciocínio semelhante permite visualizar também os problemas relacionados às isenções gerais; em valores por vezes muito altos, que excluem número significativo de patrimônios das bases tributáveis.

O estudo promovido na presente seção revelou, destarte, que a carga tributária impingida sobre as heranças e doações no Brasil é pouco expressiva, em desalinho com a agenda da redução das massivas desigualdades que sufocam o país. Tendo em vista a discutida dinâmica de concentração de riquezas, como delineado por Piketty (2014), torna-se patente a necessidade de repensar o modelo de tributação sobre as transmissões patrimoniais, especialmente as heranças e as doações. Com vistas à edificação de uma democracia meritocrática, na qual as desigualdades fundam-se, unicamente, em diferentes condições produtivas, é preciso reformular o modelo tributário vigente sobre as heranças e as doações, com o fito de obstar o acúmulo intergeracional fundado em elementos arbitrários, como o parentesco.

Essa reformulação atende também à agenda da progressividade no sistema tributário e da justiça fiscal. Em paralelo com as sugestões de Gobetti e Orair (2016), no sentido da compensação entre o aumento das bases tributáveis do IR e a redução do PIS/COFINS, o aumento do ITCMD permitiria, ao menos ligeiramente, a redução da dependência arrecadatória dos Estados em relação ao ICMS. Tanto o ITCMD quanto o ICMS são tributos de competência, e que compõem as receitas, dos Estados. Certamente, o aumento da tributação direta sobre heranças e doações (por via do ITCMD), combinada com a mitigação do ICMS, iria ao encontro da progressividade do sistema tributário, e modificaria muito pouco da carga tributária total suportada no Brasil. Além disso, as receitas tributárias dos Estados, que se manteriam em níveis semelhantes, estariam menos suscetíveis a ciclos econômicos de aumento ou diminuição do consumo.

A aumento do ITCMD, com paulatina compensação por ligeiras reduções no ICMS, representa medida politicamente mais viável do que, somente, elevar a carga tributária sobre as transmissões gratuitas de riqueza. Aliás, é preferível a reestruturação da carga tributária, com a compensação de tributos indiretos pelos diretos, em direção a uma tributação mais progressiva, ao invés de propor unicamente o aumento da carga tributária atual no Brasil.

Em pesquisa levada a cabo pela OXFAM Brasil e pelo Datafolha (OXFAM, 2018b), desvendou-se que 71% da população é favorável à tributação dos mais ricos para a composição das receitas necessárias aos gastos sociais, o que demonstra o lastro político de propostas fiscais destinadas à efetivação da progressividade. A construção do diálogo democrático, com a exposição das benesses provenientes de reformas fiscais progressivas, é certamente um dos caminhos mais promissores para a reformulação do ITCMD no Brasil, e, por conseguinte, para encetar a tributação como caminho à desestabilização das desigualdades de riqueza.

5. CONCLUSÃO

Em conclusão, impende retomar um dos dados mais importantes exibidos, o qual guiou o desenvolvimento do presente trabalho; o 0,1% mais rico da população brasileira concentra 48% das riquezas nacionais. As expressivas desigualdades patrimoniais verificadas no Brasil revelam a magnitude das injustiças sociais, em que parcela bastante diminuta da população concentra a majoritária parcela das riquezas nacionais. Na dinâmica das desigualdades de riqueza, as transmissões causa mortis e doações constituem fator central para a manutenção e ampliação das distâncias intergeracionais entre os estratos da pirâmide social. Em uma sociedade democrática, idealizada sob o égide da igualdade, toda manifestação de desigualdade deve ser justificável. Sustenta-se a desigualdade em nosso sistema social conforme à iniciativa para a produção econômica.

O crescimento das riquezas, na tendência exposta por Piketty (2014), ressalta a posição particularmente privilegiada de herdeiros e donatários, cujos rendimentos provenientes do capital transmitido podem tornar despicienda a obtenção de rendas por meio do trabalho. Aliás, a tendência ao crescimento exponencial das riquezas, catapultada por uma taxa favorável de crescimento do capital, pode vir a materializar realidade social na qual o acesso ao bem-estar material esteja mais restrito à obtenção de expressivas heranças e doações. O cenário tem o condão de tornar-se cíclico, como visto, já que a elevada concentração de riquezas em herdeiros e donatários tem efeitos negativos sobre a economia, e o baixo crescimento influencia na ampliação das distâncias socioeconômicas advindas do passado.

Nesse esteio, a estruturação de políticas fiscais, em especial do modelo tributário incidente sobre as heranças e doações, podem contribuir ao enfraquecimento da referida tendência econômica. O aumento do encargo tributário sobre as heranças e doações não esbarra em premissas do ideário político liberal, libertário ou utilitarista, como propugnado por Bird-Pollan (2013; 2016), e, de certo modo, por Júnior, Magalhães e De Oliveira (2015). Com efeito, tendo em vista a defesa do liberalismo às garantias individuais como a liberdade, o igual acesso a oportunidades e a plena possibilidade de participação política, é mister, pois, a

edificação de modelo tributário capaz de dirimir os desdobramentos negativos de péssima distribuição patrimonial, a exemplo da concentração do poder político.

A morte, nos termos das linhas pretéritas, cessa o direito moral à propriedade (tão defendido pelos libertários), e é evento bastante negligenciado pelos contribuintes durante a vida, o que evidencia as parcas distorções econômicas supervenientes à eventual majoração do encargo tributário sobre heranças e doações. É igualmente relevante destacar que além da deterioração de adequada distribuição de direitos e garantias, a perpetuação das concentrações de riqueza tem o condão de conservar as consequências de iniquidades históricas, como o racismo. Ou seja, a distribuição injusta do passado pode afincar-se no presente por meio de heranças e doações, e estender os efeitos das iniquidades entre gerações. Em síntese, nos termos de Piketty (2014, p. 369), “o passado tende a devorar o presente”.

Em adição a esse espectro de argumentos econômicos, políticos e sociais, merece ênfase o princípio da capacidade contributiva, que consolida o postulado igualdade no direito tributário. Fortemente influenciado por teorias econômicas de tributação ótima das décadas de 70 e 80, a tributação brasileira onera bastante o consumo, e pouco o patrimônio e a renda. A influência culminou em quadro tributário regressivo, cujas composições arrecadatórias dependem significativamente da tributação indireta. Evidentemente, o quadro atual está em dissonância com o princípio em destaque, ao distribuir de modo inadequado o ônus tributário entre os diferentes estratos socioeconômicos da população.

O alcance de tributação mais progressiva, e alinhado a referida diretriz constitucional, perpassa o remanejamento das cargas tributárias e a aposta em maior tributação direta. Nesse sentido, maior tributação direta sobre heranças e doações, em atenção às diferentes capacidades econômicas dos contribuintes, auxilia no objetivo de consolidação de tributação progressiva. A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao imposto sobre heranças e doações, embora já tenha sido bastante controversa, é reconhecida atualmente como constitucional pelo STF. Recorrer a técnicas de progressividade para a gradação do imposto, e a distribuição do encargo tributário aos beneficiários de substanciais heranças e doações, que ostentam maior capacidade econômica, representa prática consoante com as disposições constitucionais na matéria.

Em conformidade com as conclusões delineadas acima, portanto, a modificação do atual modelo tributário sobre heranças e doações no Brasil, com o aumento do encargo suportado, figura como política fiscal hábil ao enfrentamento das desigualdades e da concentração intergeracional de riquezas. A alíquota máxima estabelecida pelo Senado Federal em 8%, atualmente, limita o alcance progressivo do imposto sobre as transmissões *causa mortis* e doações no Brasil. Aliás, como visto na terceira seção do trabalho, a alíquota é expressivamente inferior à adotada em diversos modelos comparados, como o da França, o da Espanha, o da Coreia do Sul, o do Japão e o da Alemanha.

Nesse esteio, é mister, pois, a revisão e o aumento da alíquota máxima definida pelo Senado Federal. O aumento da alíquota máxima, inicialmente, para 20%, como proposto por De Carvalho Júnior (2018), aproximaria o modelo nacional aos dos países citados acima, em direção à maior progressividade do ITCMD e do quadro tributário. Essa revisão permitiria a ampliação de faixas progressivas do ITCMD pelos Estados, e, por conseguinte, o aumento das bases econômicas tributáveis. O aumento poderia advir também da restrição das hipóteses de isenção pelos Estados⁴². Como visto, diversos Estados adotam hipóteses ou limites que tem o condão de isentar heranças e doações consideravelmente altas. É bastante razoável delimitar os valores das isenções para a obtenção de único imóvel no patrimônio do contribuinte, em intervalo entre R\$ 100 mil e R\$ 200 mil⁴³, e das isenções gerais, em intervalo entre R\$ 20 mil e R\$ 50 mil.

Cabe mencionar, nesse ensejo, que o princípio da capacidade contributiva envolve também a proteção a direitos e garantias fundamentais, de sorte que é igualmente recomendável a edificação de políticas fiscais que resguardem o acesso de famílias mais pauperizadas ao patrimônio necessário à subsistência. A manutenção das hipóteses de isenção nos termos estipulados e a previsão de diversas faixas progressivas podem atender a essa recomendação. Aliás, no que tange às faixas, outros dois critérios de progressividade, propostos por Rausch (2016) e observados nos modelos comparados, também poderiam efetivar o princípio da

⁴² De Carvalho Júnior (2018) propõe também sugestão bastante semelhante, qual seja, “

⁴³ Os valores poderiam, inclusive, ser dedutíveis da base de cálculo do tributo no caso de a herança exceder o valor estipulado, desde que se preenchesse os requisitos os demais requisitos da hipótese de isenção.

capacidade contributiva, quais sejam, o do grau de parentesco e o do patrimônio prévio dos herdeiros e dos donatários.

Com o fito de contornar o planejamento tributário abusivo, a adoção de alíquotas únicas do ITCMD para heranças e doações, além de conferir semelhante tratamento tributário, evitaria a fragmentação de patrimônios acumulados em doações. A sugestão revela-se pertinente sobretudo porque a investigação de legislações estaduais evidenciou que quantidade considerável de Estados prevê alíquotas menores para doações, ou estipula patamares mais altos, que os definidos para as heranças, para a aplicação da alíquota das faixas progressivas mais elevadas. Também para enfrentar o mesmo problema, é sugerível a observância das transmissões sucessivas entre as mesmas partes, em intervalos de tempo de ao menos 5 anos, para a composição da base de cálculo do imposto.

Cumpra também assinalar que o aumento do encargo sobre heranças e doações viabilizaria o remanejamento das cargas impingidas na organização tributária. Do ponto de vista arrecadatário, haveria a menor dependência dos Estados em relação a tributos indiretos, materializados no ICMS, o que possibilitaria a ligeira redução deste, diante do aumento do ITCMD. A carga tributária total brasileira é elevada, de modo que as propostas voltadas unicamente ao aumento de tributos, ainda que necessárias, podem sofrer forte resistência política e cair no ostracismo. Aliás, a compensação arrecadatária entre tributos diretos e indiretos, como o ITCMD e o ICMS, podem servir à finalidade de construção de quadro tributário mais justo e progressivo, vocacionado ao enfrentamento das prementes desigualdades socioeconômicas.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, H. Princípio da Igualdade. *In*: ÁVILA, H. **Sistema Constitucional Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 409–465. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/cfi/4!/4/4@0.00:0.00> [Minha Biblioteca]. Acesso em: 15 out. 2019.

AVILA, R. I.; CONCEIÇÃO, J. B. S. Teorias distributivas e a desigualdade no Brasil. **Revista Brasileira de Sociologia - RBS**, [s.l.] v. 4, n. 7, p. 13-48, 1 jul. 2016. Disponível em: <http://bit.ly/2r8BTGS>. Acesso em: 30 ago. 2019.

BIRD-POLLAN, J. Death, Taxes and Property (Rights): Nozick, Libertarianism, and the Estate Tax. **Maine Law Review**, [s.l.], v. 66, n. 1, p. 1–28, 2013. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/maine66&i=11>. Acesso em: 08 set. 2019.

BIRD-POLLAN, J. Why Tax Wealth Transfers: A Philosophical Analysis. **Boston College Law Review**, [s.l.], v. 57, n. 3, p. 859–882, 2016. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/bclr57&i=860>. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 25 nov. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Brasília: Receita Federal, 2018. Disponível em: <http://bit.ly/2OGuMi8>. Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 9, de 1992**. Brasília: Senado Federal, 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045 Rio Grande do

Sul. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Redatora do Acórdão: Min. Carmén Lúcia. Brasília, 6 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://bit.ly/33LSUUU>. Acesso em: 14 mai. 2019.

CARON, P. L.; REPETTI, J. R. Occupy the tax code: using the estate tax to reduce inequality and spur economic growth. **Pepp. L. Rev.**, [s.l.], v. 40, p. 1255, 2012. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2200270. Acesso em: 11 set. 2019.

DAVID, R. Aspectos jurídicos fundamentais da tributação da herança no Brasil. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 21, n. 126, p. 8, 2019. Disponível em: <http://bit.ly/2rN7ez0>. Acesso em: 25 nov. 2019.

DE CARVALHO JÚNIOR, P. H. B. O Imposto Sobre Herança e Doações. *In*: ANFIP; FENAFISCO (org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. 1. ed. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 457 - 474. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/>. Acesso em: 27 out. 2019.

FANDIÑO, P.; KERSTENETZKY, C. L. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. **Brazilian Journal of Political Economy**, [s.l.], v. 39, n. 2, p. 306-327, 2019. Disponível em: <http://bit.ly/2OH0jjZ>. Acesso em: 20 set. 2019.

GOBETTI, S. **Tributação do capital no brasil e no mundo**. Brasília: Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2018. p. 1 - 52. Disponível em: <http://bit.ly/2Rdy3a3>. Acesso em: 25 set. 2019.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro: Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 24 out. 2019.

GLOBAL PROPERTY GUIDE. **Property Inheritance**. Disponível em: <http://bit.ly/2Y8OQNe>. Acesso em: 25 nov. 2017.

GUIMARÃES, A. C. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela

lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. *In*: SACHSIDA, A.; ENDRILLO, E.; SIMAS, S. **Reforma Tributária: Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF 2018. cap. 11. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8644>. Acesso em: 03 nov. 2019

INESC; SALVADOR, E. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. 1. ed. Brasília: INESC, 2014. Disponível em: <https://www.inesc.org.br/as-implicacoes-do-sistema-tributarios-brasileiro-nas-desigualdades-de-renda-2/>. Acesso em: 18 out. 2019

JÚNIOR, O. A. B.; MAGALHÃES, T. D.; DE OLIVEIRA, L. M. M. Liberalismo, desigualdade e direito tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 110, p. 217–272, 2015. Disponível em: <http://bit.ly/35VvuxH>. Acesso em: 02 jul. 2018.

KÖCHE, R.; BUFFON, M. Economia, Ética e Tributação: Dos Fundamentos Da Desigualdade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 2015. Disponível em: <http://bit.ly/2OF55hE>. Acesso em: 19 out. 2019.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide**. Disponível em: <<https://go.ey.com/35ON4U6>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

MUMFORD, A. Inheritance in Socio-Political Context: The Case for Reviving the Sociological Discourse of Inheritance Tax Law. **Journal of Law and Society**, [s.l.], v. 34, n. 4, p. 567–593, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6478.2007.00405.x>. Acesso em: 30 ago. 2019.

OECD. A Family Affair: Intergenerational Social Mobility across OECD Countries. *In*: **Economic Policy Reforms 2010: Going for Growth**. Paris: OECD Publishing, 2010. p. 181–198. Disponível em: <http://bit.ly/35PvbnW>. Acesso em: 04 out. 2019.

OXFAM BRASIL. **A distância que nos une: Um retrato das desigualdades brasileiras**. [s.l.]: OXFAM Brasil, 2017. Disponível em: <https://oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/>. Acesso em: 18 mai. 2015.

OXFAM BRASIL. **Compensem o trabalho, não a riqueza**. [s.l.]: OXFAM Brasil, 2018. Disponível em: <https://oxfam.org.br/projetos/recompensem-o-trabalho-nao-a-riqueza/>. Acesso em: 01 jun. 2019.

OXFAM BRASIL. **Stagnant Country: A Portrait of Brazilian Inequalities**. [s.l.]: OXFAM Brasil, 2018b. Disponível em: <https://oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/pais-estagnado/>. Acesso em: 05 out. 2019.

PASSOS, L.; GUEDES, D. R.; SILVEIRA, F. G. **Justiça fiscal no brasil: que caminhos trilhar?**. São Paulo: Texto para discussão, Reforma Tributária, Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://bit.ly/33GtQOW>. Acesso em: 05 nov. 2019.

PAULSEN, L; MELO, J. E. S. D. Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). *In*: PAULSEN, L; MELO, J. E. S. D. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604241/cfi/0!/4/2@100:0.00> [Minha Biblioteca]. Acesso em: 10 nov. 2019.

PIKETTY, T. Mérito e Herança no Longo Prazo. *In*: PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. cap. 11. p 368-418.

PIKETTY, T.; SAEZ, E. Inequality in the long run. **Science**, [s.l.], v. 344, n. 6186, p. 838-843, 2014. Disponível em: <http://bit.ly/35RreiH>. Acesso em: 30 ago. 2019

RAUSCH, A. P. O acúmulo intergeracional de riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p. 547–578, 2016. Disponível em: <http://bit.ly/2sEGt0h>. Acesso em: 29 jun. 2018.

STRAND, P. J. Inheriting Inequality: Wealth, Race, and the Laws of Succession. **Oregon Law Review**, [s.l.], v. 89, n. 2, p. 453–504, 2010. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/orglr89&i=457>. Acesso em: 30 ago. 2019.

APÊNDICE – Legislações estaduais, com disposições sobre o ITCMD, e as respectivas fontes, por unidade da federação.

UF	LEGISLAÇÕES ESTADUAIS	FONTES*
AC	Lei complementar nº 271, de 2013	http://bit.ly/2QyCdco
AL	Decreto nº 10306, de 2011	http://bit.ly/2QAMdlm
AP	Lei nº 0400, de 1997	http://bit.ly/2rVOkpz
AM	Lei complementar nº 19, de 1997	http://bit.ly/340Onig
BA	Lei nº 4.826, de 1989	http://bit.ly/35siZJV
CE	Lei n.º 15.812, de 2015	http://bit.ly/2KB1nn5
DF	Lei nº 3.804, de 2006	http://bit.ly/37iEVbY
ES	Lei n.º 10.011, de 2013	http://bit.ly/2Xsdt7d
GO	Lei nº 11.651, de 1991	http://bit.ly/348SRDs
MA	Lei nº 7.799, de 2002	http://bit.ly/37nh9eQ
MT	Lei nº 7.850, de 2002	http://bit.ly/2OqV32x
MS	Lei nº 1810, de 1997	http://bit.ly/2pxMZo7
MG	Lei nº 14.941, de 2003	http://bit.ly/2rbOdGk
PA	Lei nº 5529, de 1989	http://bit.ly/2KzbAjk
PB	Decreto nº 33.341, de 2012	http://bit.ly/2QADJdY
PR	Lei n. 18.573, de 2015	http://bit.ly/2O8RzCR
PE	Lei nº 13.974, de 2009.	http://bit.ly/2rZj8pu
PI	Lei nº 4.261, de 1989	http://bit.ly/2Lc52ll
RJ	Lei nº 7174, de 2015	http://bit.ly/349ehjF
RN	Lei nº 5887, de 1989	http://bit.ly/2rZRR6h
RS	Lei nº 8.821, de 1989	http://bit.ly/2O5Snlt

UF	LEGISLAÇÕES ESTADUAIS	FONTES*
RO	Lei nº 959, de 2000	http://bit.ly/2D1Ipld
RR	Lei nº 59, de 1993	http://bit.ly/2XIA5k5
SC	Lei 13.136, de 2004	http://bit.ly/2XAz5yo
SP	Lei nº 10.705, de 2000	http://bit.ly/2pE8iof
SE	Lei nº 7724, de 2013	http://bit.ly/37rSPsa
TO	Lei nº 1.287, de 2001	http://bit.ly/2D1MxBJ

Notas:

*A última data de acesso das fontes destacadas foi em 25/11/2019, para o desenvolvimento do presente trabalho. Intentou-se selecionar as fontes mais recentes possíveis, em atenção às alterações legislativas que sucederam a data da publicação do texto original.