

O acúmulo intergeracional de riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil

ALUIZIO PORCARO RAUSCH

Mestrando e Bacharel em Direito (UFMG). Candidato ao LLM em *International Taxation* pela *New York University*. Advogado.

Artigo recebido em: 06/03/2015 e aprovado em: 06/10/2015.

SUMÁRIO: 1 Introdução • 2 Breves considerações sobre a desigualdade no Brasil • 3 O acúmulo intergeracional de riqueza • 4 A tributação de heranças e doações no Brasil • 5 A herança imaterial • 6 Sugestões de modificações da tributação de heranças e doações no Brasil • 7 Conclusão • 8 Referências.

RESUMO: Neste artigo, abordo e relaciono o acúmulo intergeracional de riqueza no Brasil à sua tributação de heranças e doações. Primeiramente, apresento alguns estudos sobre a desigualdade no Brasil. Em seguida, adentro mais detalhadamente no estudo de Thomas Piketty sobre o acúmulo intergeracional de riqueza. Após, volto-me à realidade tributária de heranças e doações no Brasil a fim de traçar o seu perfil jurídico e aspectos da herança imaterial. Passo, então, a propor modificações da tributação de heranças e doações no Brasil, de modo a contribuir para a redução de desigualdades. Por derradeiro, exponho minhas conclusões sobre o significativo papel da baixa tributação de heranças e doações no Brasil na geração de desigualdades através da promoção do acúmulo intergeracional de riqueza.

PALAVRAS-CHAVE: Acúmulo intergeracional de riqueza • Tributação • Heranças e doações • Desigualdade • Justiça.

The intergenerational wealth accumulation and taxation on inheritances and donations in Brazil

SUMMARY: 1 Introduction • 2 Brief analysis of inequality in Brazil • 3 The intergenerational wealth accumulation • 4 Taxation on inheritances and donations in Brazil • 5 The immaterial inheritance • 6 Suggestions of modifications to the taxation on inheritances and donations in Brazil • 7 Conclusion • 8 References.

ABSTRACT: In this article, I approach and relate the intergenerational wealth accumulation in Brazil to its inheritances and donations taxation. Firstly, I present some studies about inequality in Brazil. Following, I detail Thomas Piketty's study on the intergenerational wealth accumulation. Later on, I focus on the Brazilian inheritances and donations taxation reality, in order to outline its legal profile and some aspects of immaterial inheritance. Then, I provide suggestions of inheritances and donations taxation modifications intended to contribute to the reduction of inequalities in Brazil. Lastly, I bring out my conclusions on the distinguished role of low inheritances and donations taxation in Brazil in generating inequality through promotion of intergenerational wealth accumulation.

KEYWORDS: Intergenerational wealth accumulation • Taxation • Inheritances and donations • Inequality • Justice.

El acumulación intergeneracional de riqueza y tributación de herencias y donaciones en Brasil

SUMARIO: *1 Introducción • 2 Algunas consideraciones sobre la desigualdad en Brasil • 3 El acumulación intergeneracional de Riqueza • 4 La tributación de herencias y donaciones en Brasil • 5 La herencia inmaterial • 6 Sugerencias de modificaciones en la tributación de herencias y donaciones en Brasil • 7 Conclusión • 8 Referencias.*

RESUMEN: En este artículo, abordo y relaciono la acumulación intergeneracional de riqueza en Brasil a su tributación de herencias y donaciones. Primero, presento algunos estudios sobre la desigualdad en Brasil. Después, entro con más detalle en el estudio de Thomas Piketty sobre la acumulación intergeneracional de riqueza. Entonces, me vuelvo a la realidad tributaria de herencias y donaciones en Brasil, con la finalidad de trazar su perfil jurídico y algunos aspectos de la herencia inmaterial. Luego, sugiero modificaciones de la tributación de herencias y donaciones en Brasil, de manera a contribuir para la reducción de desigualdades. Por último, expongo mis conclusiones sobre el significativo papel de la baja tributación de herencias y donaciones en Brasil para la generación de desigualdades por medio del fomento de acumulación intergeneracional de riqueza.

PALABRAS CLAVE: Acumulación intergeneracional de riqueza • Tributación • Herencias y donaciones • Desigualdad • Justicia.

1 Introdução

Em 1954, Franco Modigliani e Richard Brumberg apresentaram o *modelo do ciclo de vida*, pelo qual o objetivo da poupança seria sempre o consumo futuro, pelo que, em sua versão mais extrema, o poupado ao longo da vida seria integralmente consumido durante os anos de aposentadoria para manutenção do padrão de vida diante da redução natural de produtividade. Ainda que não seja sua finalidade, esse modelo minoraria a importância da riqueza herdada na composição dos patrimônios individual e nacional porque leva à conclusão de inexistência de herança (MODIGLIANI; BRUMBERG, 1954).

Por sua vez, Laurence J. Kotlikoff e Lawrence Summers, aproximadamente um quarto de século depois, possuem opinião divergente da de Modigliani e Brumberg quanto à interferência social e econômica das transferências intergeracionais. Para eles, o modelo do ciclo de vida não explica satisfatoriamente a composição dos patrimônios individual e nacional, bem como vai de encontro às evidências numéricas de que a poupança durante a vida compõe parte mínima de toda a riqueza acumulada e de que o patrimônio tende a aumentar com a idade, e não a diminuir. Os autores afirmam, ainda, que essa contradição teórica possui diversas consequências concretas, uma vez que as políticas de distribuição de riqueza, tributação, seguridade social, demográficas e investimentos, baseadas no modelo do ciclo de vida, não seriam capazes de solucionar questões econômicas importantes, como o pagamento da dívida pública, a perpetuação da desigualdade de riqueza e a estruturação de sistema tributário para promoção de crescimento (KOTLIKOFF; SUMMERS, 1980).

Por fim, Thomas Piketty, em estudo extremamente amplo e bem embasado, concorda com os últimos ao demonstrar a grande contribuição das transferências intergeracionais para o acúmulo de riqueza e para o agravamento das desigualdades. Segundo ele, o empreendedor de sucesso tende a passar a viver não mais da renda de seu trabalho, mas da proveniente da riqueza que acumula. Sobrevivendo a morte, ou mesmo doações em vida a familiares, seus herdeiros assumem a mesma tendência, especialmente em um cenário econômico de baixo crescimento (PIKETTY, 2014).

Partindo desse embasamento, pretendo, no presente trabalho, abordar e relacionar o acúmulo intergeracional de riqueza à tributação de heranças e doações no Brasil. Importante se observar que utilizo os termos *doação* e *doações* apenas em referência às transferências gratuitas de bens e direitos entre vivos e cujos beneficiários sejam, em última análise, familiares do doador. Ademais, em momento algum neste trabalho

pretendo a abolição da propriedade privada, da herança ou do sistema capitalista, mas apenas contribuir para a redução de desigualdades em nosso país.

A metodologia empregada para a elaboração desta pesquisa foi a revisão de literatura dos trabalhos aqui abordados sobre desigualdade e sobre acumulação de riqueza. Atenção especial foi dada à obra *Capital in the Twenty-First Century*, de Thomas Piketty, minuciosamente estudada durante as aulas de pós-graduação dos professores doutores Misabel Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior e André Mendes Moreira, e debatida com os demais colegas na Universidade Federal de Minas Gerais durante o segundo semestre de 2014 – a quem sempre agradeço. Quanto ao perfil jurídico do imposto sobre heranças e doações no Brasil, realizou-se análise atenciosa das legislações federal e estadual a fim de traçar os aspectos comuns e as especificidades desse tributo no âmbito jurisdicional dos entes federados competentes. Por sua vez, as sugestões dadas ao final deste trabalho são fruto de reflexões pessoais sobre como o sistema tributário pode ser reformado, em relação ao imposto mencionado, para reduzir o acúmulo intergeracional de riqueza.

Ao empregar essa metodologia, não pretendi esgotar a literatura existente sobre qualquer um dos assuntos aqui discutidos. Em verdade, espero juntar minha voz às demais em discussão, com a esperança de que melhoras para a sociedade brasileira advirão desse debate.

Por derradeiro, uma vez que as sugestões de reforma tributária dadas pretendem maior redistribuição de riqueza no Brasil, é natural que o pensamento do leitor se volte ao imposto sobre grandes fortunas. De competência da União, em razão do artigo 153, inciso VII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988), esse imposto tem sido tema de diferentes projetos políticos nos últimos tempos. Todavia, no presente trabalho, esse tributo não é abordado, tanto em razão da circunscrição temática às heranças e doações, quanto à ausência de sua instituição e delimitações jurídicas mais específicas que permitissem análise concreta. Em suma, o imposto sobre grandes fortunas pode vir a ser eficiente ferramenta de redistribuição de riqueza, mas seu atual caráter hipotético é obstáculo que não pretendo superar aqui.

2 Breves considerações sobre a desigualdade no Brasil

A Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe das Nações Unidas - CEPAL, em recente relatório, assevera que a região demonstra grande capacidade em lidar com as dificuldades impostas pela crise de 2008, ainda que a reação dos países

tenha se dado em diferentes graus e formas. Todavia, faz alerta de que a velocidade em que a pobreza e a desigualdade são reduzidas na região vem diminuindo, o que significaria a incapacidade das atuais políticas públicas, diante da mudança das circunstâncias socioeconômicas, de manter seus mesmos níveis de efetividade. Apesar de terem promovido o crescimento da classe média, não geraram crescimento econômico sustentável, inclusive em razão da baixa diversificação da produção regional. As demandas da avolumada classe média por melhores condições de vida são cada vez maiores, o que resulta em maior despesa pública. Ademais, a arrecadação mais significativa da região se dá através da tributação dos bens de consumo, uma vez que existe forte pressão política das elites pela baixa tributação da renda. Assim, são os pobres que pagam os custos do desenvolvimento, por tributos plurifásicos e cujo encargo vem embutido nos preços dos produtos que todos, ricos e pobres, consomem (COMISSÃO ECONÔMICA PARA A AMÉRICA LATINA E O CARIBE, 2014).

Especificamente em relação à distribuição de renda no Brasil, é evidente a desigualdade em relação à apropriação da renda nacional pelas diferentes camadas econômicas. Verifica-se, por exemplo, que de 2006 a 2012 os 0,1% mais ricos apropriaram-se de quase 11% da renda nacional total - logo, sua renda média foi quase 110 vezes maior do que a média nacional; já os 1% mais ricos apropriaram-se de 25%; enquanto os 5% mais ricos de 44%. Ademais, de acordo com dados tributários obtidos a partir das Declarações de Ajuste Anual da Pessoa Física, a concentração de renda entre os mais ricos é substancialmente maior do que a estimada pelos levantamentos domiciliares brasileiros - o que indica respostas escusas pelos cidadãos -, sem que tenha havido tendência de queda nos últimos anos (MEDEIROS; SOUZA; CASTRO, 2014).

Naturalmente, a desigualdade no Brasil é muito maior e mais complexa do que aqui se argumenta.

3 O acúmulo intergeracional de riqueza

Igualdade plena de riqueza é não apenas impossível, mas mesmo filosoficamente indesejável. Ronald Dworkin, tecendo considerações sobre a teoria da igualdade de recursos, afirma que a mera distribuição equânime de recursos materiais é insuficiente porque desconsidera a natureza sócio-política do direito de propriedade e negligencia diferenças naturais entre as pessoas (DWORKIN, 2002, p. 65). Todavia, igualmente certo é que a relatividade inerente às dinâmicas distributivas não permite fixar-se, em termos absolutos, o patamar ideal de desigualdade, tão somente

se distinguir os cenários que são manifestamente injustos.

Para melhor se entender o assunto, é necessário se atentar para a análise de Thomas Piketty sobre as forças que determinam a desigualdade. Segundo ele, a desigualdade é a resultante da interação de forças convergentes, que tendem a reduzi-la, e de forças divergentes, que tendem a aumentá-la. A principal força convergente é a difusão de conhecimento e de habilidades. Por sua vez, a principal força divergente é a taxa de retorno do capital (r) superar a taxa de crescimento econômico (g), situação descrita por Thomas Piketty através da fórmula $r > g$. De todo modo, essa relação de forças contrárias evidencia que não há tendência natural para que o mundo progressivamente se torne menos desigual, nem que o crescimento econômico e o desenvolvimento tecnológico são capazes de, por si só, fazê-lo. Em verdade, a redução de desigualdades demanda esforço coletivo e grandes investimentos, principalmente, em educação (PIKETTY, 2014, p. 32-40).

Segundo Thomas Piketty, o baixo crescimento econômico é a regra da história humana, especialmente para os países na fronteira tecnológica. Os surtos de desenvolvimento, como da Europa após a Segunda Guerra Mundial até a década de 1970, ou da China na atualidade, somente ocorrem em processos de emparelhamento econômico (Ibid., p. 674).

Por outro lado, mesmo durante os surtos desenvolvimentistas, a observada distribuição da renda proveniente do trabalho traz em si os meios para o aumento futuro da desigualdade econômica. O nível de remuneração não necessariamente guarda compatibilidade com a produtividade, a exemplo dos altos executivos, que muitas vezes fixam os próprios salários. Ademais, o recebimento de renda proveniente do trabalho é uma construção social, pois a valorização de talentos não é apriorística.

Assim, a desigualdade que se inicia na renda proveniente do trabalho permite que determinados indivíduos não consumam tudo que auferem, vindo, então, a acumular riqueza. E após determinado grau, o patrimônio acumulado gera renda superior à inflação (Ibid., p. 285-300).

Em uma economia de baixo crescimento, essa capacidade do patrimônio acumulado de gerar riqueza nova é, na visão de Thomas Piketty, o cerne da desigualdade. Isso porque não se pode prescindir de investimentos a fim de se estimular o crescimento. Logo, o mercado se organiza de modo que os investimentos se tornem mais atrativos e, conseqüentemente, os investidores recebam parcela mais larga da riqueza nova produzida, por vezes maior do que a remuneratória do trabalho.

Semelhante fenômeno dificilmente ocorre quando há grande crescimento econômico. Os investimentos necessários para produzir a riqueza nova são

proporcionalmente menores, logo há uma dependência menor do mercado em relação à riqueza acumulada (Ibid., p. 363-450).

Por sua vez, o acúmulo intergeracional de riqueza é decorrência do fato supracitado.

Em análise histórica sobre o fluxo anual de heranças - medido com base em três variáveis: riqueza privada, taxa de mortalidade e média patrimonial ao tempo da morte (Ibid., p. 458) - na França, de 1820 a 2010, em razão da renda nacional anual, Thomas Piketty apresenta o seguinte gráfico (Ibid., p. 454):

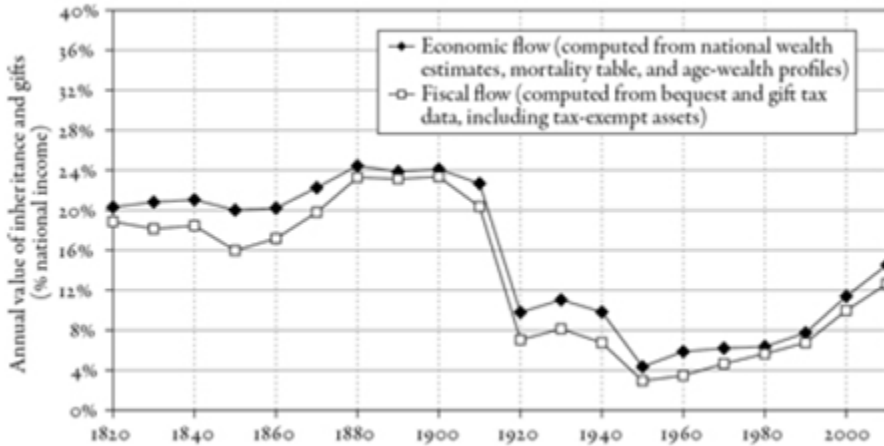


Gráfico 1: Fluxo anual de heranças em razão da renda nacional anual, França, 1820-2010.

Como se pode observar, o fluxo de heranças compunha grande parcela da renda nacional anual da França do século XIX, chegando a alcançar patamar de 25% em 1880. Paralelamente, observa-se que, na sociedade francesa da época, havia pouca mobilidade social, excessiva desigualdade e uma estreita elite, em termos populacionais, que gozava vida larga às custas da exploração do restante da população.

No período entre as duas Grandes Guerras Mundiais, vê-se uma queda brusca do fluxo de heranças, o qual apenas voltar a progredir após 1945. Segundo Thomas Piketty, essa redução é quase o dobro daquela pela qual passou a riqueza privada durante o mesmo período, e provocou enormes mudanças sociais, inclusive a convicção de que apenas o trabalho e, conseqüentemente, o mérito seriam os responsáveis pelo enriquecimento dos indivíduos nessa nova ordem econômica (Ibid., p. 455-456).

No entanto, as características e repercussões da propriedade privada se comunicam com a herança (Ibid., p. 460). Elas guardam evidente relação de coerência entre si, inclusive porque, do ponto de vista filosófico-jurídico, a segunda é

a consequência *post mortem* da primeira, ambas informadas pela liberdade individual (PEREIRA, 2012, p. 6-8). Ao contrário do que acreditavam os *baby boomers*, toda a geração que nasceu logo após a Segunda Guerra Mundial e que muito pouca riqueza tinha para herdar, não há razões que naturalmente levem ao fim da herança. Pelo contrário, sua importância tem aumentado (Ibid., p. 462).

A França do século XIX e do início do século XX possuía diversas similaridades com a França atual no que diz respeito ao acúmulo intergeracional de riqueza. Naquela época, já havia globalização econômica, ainda que em menor grau, produtos financeiros estavam disponíveis no mercado e a economia crescia razoavelmente bem (média de 1 a 1,5% ao ano). No entanto, a tendência à desigualdade, vista na fórmula $r > g$, vigia. A partir de determinado patamar de acúmulo, o patrimônio tende a se reproduzir e se acumular exponencialmente. O empreendedor se torna o rendeiro. E quando este morre, toda a riqueza é passada para seus herdeiros, sem que estes tenham feito mais que nascer e permanecer vivos até então (Ibid., p. 472-473).

Nos primeiros anos após 1945, houve grande produção e acúmulo de riqueza em razão da reconstrução pós-guerra. Ademais, a desregulamentação dos mercados financeiros mundiais em 1970 promoveu nova onda de grande produção e acúmulo de riqueza. Quando finalmente herdada, essa riqueza acumulada compõe parte significativa da riqueza total dos herdeiros. Na França atual, a herança representa 20% de toda a renda familiar disponível, quase tão importante quanto entre 1820 e 1910 (Ibid., p. 482).

Ainda que qualquer previsão seja extremamente incerta, Thomas Piketty apresenta o seguinte gráfico, com simulações sobre o fluxo de heranças na França até o ano de 2100, pelo que se pode observar o retorno aos patamares da *Belle Époque* (Ibid., p. 477):

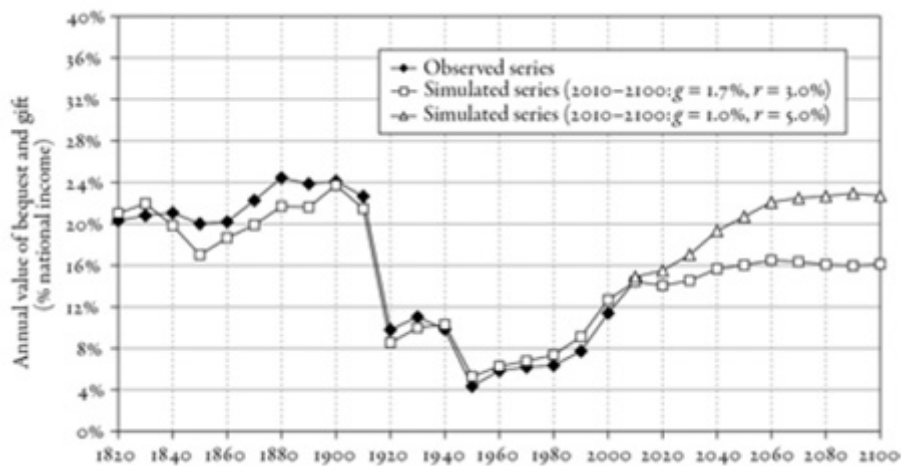


Gráfico 2: Simulação do fluxo de heranças: França, 1820-2100

Para a elite novecentista francesa, relata Thomas Piketty, a desigualdade era uma condição para a civilização. Segundo sua visão, não havia como certos indivíduos se dedicarem a atividades que não envolvessem a mera subsistência se não fosse pela apropriação dos frutos do trabalho alheio (Ibid., p. 495). Por sua vez, a falsa lógica meritocrática, de que se serve o capitalismo atual, fundamenta a desigualdade na justiça, virtude ou mérito, sendo psicologicamente ainda mais cruel (Ibid., p. 497). E ainda que os atuais herdeiros não possam, em média, abdicar de qualquer pretensão laborativa, uma vez que as heranças tornam-se proporcionalmente menores quando há um número maior de beneficiários, muitos herdaram somas mais vastas do que a maioria da população consegue acumular com toda uma vida de trabalho (Ibid., p. 501).

A classe dos rendeiros não é uma imperfeição do mercado, e sim uma consequência necessária de uma economia *pura e perfeita* para os titulares da riqueza acumulada, que buscam a maior taxa de retorno possível para seus investimentos. Por outro lado, a democracia não é uma decorrência natural de um mercado capitalista, da mesma maneira que a lógica democrática não é uma extensão da lógica econômica ou tecnológica. A verdadeira justiça social depende de instituições próprias, muito além das formalmente representativas do povo (Ibid., p. 505).

Apesar dessa análise ser especificamente sobre a França, Thomas Piketty afirma que o fluxo de heranças no Reino Unido e na Alemanha, não obstante menor confiabilidade de dados, se comportou muito semelhantemente, podendo-se traçar as mesmas conclusões.

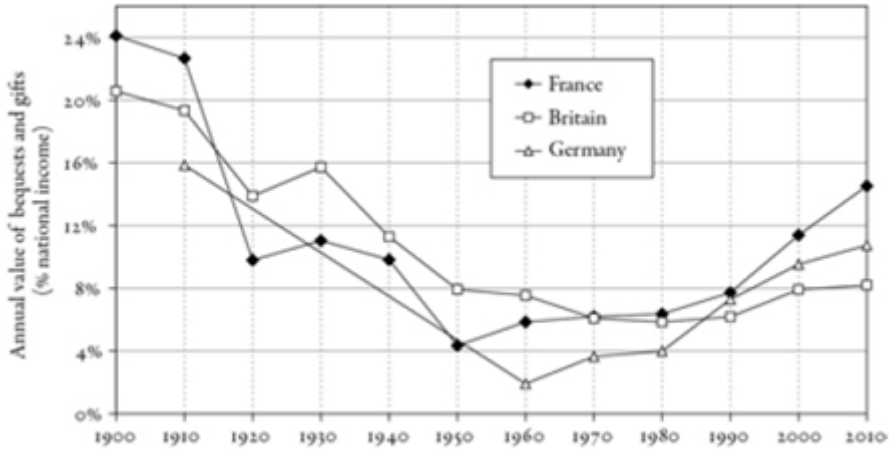


Gráfico 3: Fluxo de heranças na Europa, 1900-2010

Quanto aos Estados Unidos da América, sua alta taxa de crescimento demográfico seria a principal razão para um cenário diferente. Todavia, vindo esta taxa a se reduzir, como mostram as atuais previsões, a probabilidade de que a importância das heranças também ali cresça é bastante alta (Ibid., p. 506-511).

Todas essas ponderações feitas, a conclusão de Thomas Piketty é que sempre que a taxa de retorno do capital é significativa e prolongadamente maior que a taxa de crescimento da economia, é inevitável que as heranças, fortunas acumuladas no passado e transmitidas para a próxima geração, predominem sobre as poupanças presentes. Assim, pequenas desigualdades atuais agigantam-se com o passar dos anos. O passado devora o futuro (Ibid., p. 451).

O diagnóstico de Thomas Piketty sobre a desigualdade econômica, genericamente considerada, é ser composta, sempre no cenário $r > g$, por três espécies diferentes, apesar de intimamente relacionadas e, didaticamente, sequenciais: desigualdade de renda proveniente do trabalho, desigualdade de renda proveniente do capital (riqueza ou patrimônio acumulado) e desigualdade de renda como decorrência de acúmulo intergeracional de riqueza (perpetuação de desigualdades presentes no futuro). A partir disso, propõe soluções distintas para cada fenômeno verificado, verdadeiras frentes complementares de enfrentamento da desigualdade econômica como um todo, não obstante sua solução final se foca contra a desigualdade de renda proveniente do capital (Ibid., p. 621-622).

Primeiramente, em relação às desigualdades de renda provenientes do trabalho e do capital, Thomas Piketty sugere tributação altamente progressiva da renda.

Segundo ele, o instituto da progressividade é mais uma criação do caos das duas Grandes Guerras Mundiais – um mecanismo arrecadatório improvisado em tempos de necessidade – do que da democracia. Consequentemente, seus fundamentos principiológicos não foram claramente definidos, o que levou à sua fragmentação a partir da década de 1970 e, hoje, à sua ameaça pela guerra fiscal internacional. De todo modo, essa ferramenta possui enorme vocação redistributiva redutora de desigualdades e, como afirma Thomas Piketty, foi em grande parte graças a ela que o Estado Social se tornou possível. Assim, o autor defende, ademais, que a alíquota máxima seja 80% para renda anual entre US\$500.000,00 e US\$1.000.000,00, sem que com isso haja qualquer perda de produtividade (Ibid., p. 583-607).

Por sua vez, especificamente em relação à desigualdade de renda proveniente do capital que, para Thomas Piketty, é o cerne do problema de acúmulo excessivo de riqueza, o autor propõe uma tributação global altamente progressiva e anual sobre o capital (riqueza ou patrimônio acumulado), de modo que a partir de determinado grau ocorra a redução da aptidão do capital, que irá exponencialmente se multiplicar. Seu objetivo é justamente desacelerar essa sua tendência crescente de acúmulo. Para tanto, sugere as seguintes alíquotas: de 0,1% a 0,5%, para patrimônios líquidos abaixo de €1.000.000,00; 1%, para patrimônios líquidos entre €1.000.000,00 e €5.000.000,00; 2%, para patrimônios líquidos entre €5.000.000,00 e €10.000.000,00; e de 5% a 10% para patrimônios líquidos de centenas de milhões ou de bilhões de euros. Naturalmente, essas alíquotas são sugestões para que possa explicitar seu raciocínio, e não fórmulas prontas a serem indeliberadamente aplicadas (Ibid., p. 674-675).

No entanto, Thomas Piketty afirma que semelhante tributo somente seria efetivo caso acompanhado por sistema de troca automática de informações fiscais, também em nível global, de modo que riquezas não sejam escondidas em paraísos fiscais ou mesmo subvaloradas em razão de defasagem de dados.

Por outro lado, ele reconhece a utopia de um tributo global sobre o capital, uma vez que o empenho político internacional para implantá-lo é, a seu ver, impossível de ser alcançado na atualidade. Assim, sugere a sua estruturação em nível pelo menos regional, especialmente em grandes comunidades políticas (como por exemplo, União Europeia e Estados Unidos da América) que teriam a possibilidade de se defender de provável guerra fiscal e pressão internacional (Ibid., p. 608-636).

Por derradeiro, a desigualdade de renda como decorrência de acúmulo intergeracional de riqueza seria naturalmente reduzida após a implementação das

sugestões anteriores. Isso porque o impacto das heranças e doações na geração de desigualdade é proporcional ao volume de riqueza transferida. Assim, se o acúmulo em vida é dificultado, logicamente, menores serão os valores recebidos. De todo modo, Thomas Piketty sugere também que a tributação de heranças e doações seja também altamente progressiva, a fim de romper o ciclo de perpetuação de desigualdade presente (Ibid., passim).

Seguindo a tradição historiográfica francesa, que entende haver ténue separação entre Política, Economia e Cultura, Thomas Piketty pauta-se em dados concretos, especialmente fiscais, ainda que muitas vezes subestimados ou imperfeitos. Consequentemente, o Brasil, onde as informações fiscais de que dispõe a Receita Federal não podem, em tese, ser publicadas (BRASIL, 1966, art. 198), não é objeto de estudo específico pelo autor (MEDEIROS, 2014).

Ainda assim, Thomas Piketty já manifestou a opinião de que o sistema tributário brasileiro é altamente regressivo, especialmente porque os tributos diretos (como por exemplo, o Imposto de Renda - IR) são relativamente baixos, enquanto que os indiretos (como por exemplo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS) são altos, logo mais amplamente suportados pela população mais pobre. A tributação sobre heranças, segundo o autor, poderia, aqui, também ser amplamente majorada (MARTINS, 2014).

Ademais, que necessária se faz a instituição de imposto sobre grandes fortunas. No Brasil, esse tributo é a tradução de sua solução final, a tributação global sobre o patrimônio acumulado, sem que com isso, em sua opinião, ocorresse uma fuga de capital (COSTAS, 2015).

Com relação ao Imposto de Renda brasileiro, apresento os gráficos abaixo, constantes do estudo *Grandes Números DIRPF - Ano-Calendário 2012*, publicado pela Receita Federal do Brasil (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012):

Rendimentos	R\$ bilhões
Tributáveis	62%
Isentos e não-Tributáveis	29%
Sujeitos a Tributação. Exclusiva/Definitiva	9%
Totais	1.932,22

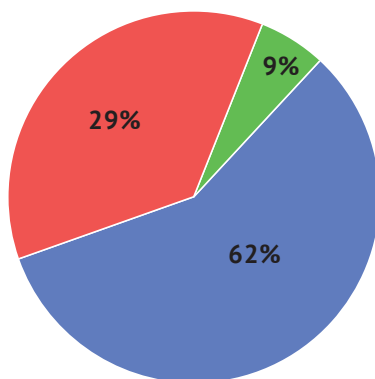


Gráfico 4: Grandes Números DIRPF – Ano-Calendário 2012

Rendimentos Isentos e Não Tributáveis	R\$ bilhões
Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos depend.	207,59
Outros (especifique)	52,46
Transferências patrimoniais - doações e heranças	47,59
Rend. sócio/titular microempresa ou empresa peq.porte...	46,80
Lucro na alienação de bens e direitos de pequeno valor...	38,24
Parc. isenta prov. aposentadoria, declarantes 65 anos/mais	37,01
Parc. isenta correspondente à atividade rural	32,62
Pensão, prov. aposentadoria/reforma por moléstia grave...	30,45
Indenizações por rescisão de contrato de trabalho e FGTS	19,20
Rend. caderneta de poupança e letras hipotecárias	17,11
Incorporação de Reservas ao Capital/Bonificações em Ações	14,64
Transf. patrimoniais - meação e dissolução da sociedade conjugal e da unid. familiar	6,33
Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte...	3,11
Demais rendimento isentos e não tributáveis dos dependentes	2,83
Bolsa estudo e pesq. caracteriz. como doação, exc. se recebidas por médico-residente	1,79
Rend. bruto, até o máx. de 60%, da prestação serv. decorrente do transp. carga	1,21
Restituição do IR de anos-calendários anteriores	1,05
75% rend. trab. receb. em ME por serv. autarq. ou repart. gov. bras. sit. ext., em R\$	0,53
Rend. bruto, até máx. de 40%, da prestação serv. decorrente do transp. passageiros	0,44
Bolsas estudo e pesquisa caracteriz. como doação, recebidas por médico-residente	0,39
Recuperação de prejuízos em Renda Variável	0,33

Gráfico 5: Grandes números DIRPF 2013 – Ano-Calendário 2012

Dos gráficos acima, observa-se que os rendimentos totais das pessoas físicas, no ano-calendário 2012, foram de aproximadamente R\$1.932.220.000.000,00. Desses, aproximadamente R\$1.190.470.000.000,00 são rendimentos tributáveis. Por sua vez, os rendimentos isentos e não tributáveis somaram, aproximadamente, R\$562.120.000.000,00, dos quais R\$47.590.000.000,00 são heranças e doações. Logo, do total dos rendimentos das pessoas físicas, as heranças e doações representam, aproximadamente, 2,5%.

Não obstante minha total incapacidade de contestar numérica e concretamente essas informações, considero-as, com base nas históricas disparidades socioeconômicas observadas no Brasil, bastante imprecisas. Ademais, como defendido por Thomas Piketty, as duas Grandes Guerras Mundiais foram as responsáveis pela redução da desigualdade econômica na Europa e nos Estados Unidos da América. Não tendo o Brasil sofrido qualquer destruição bélica e suas repercussões negativas, não vejo qualquer outro evento que possa ter provocado significativa redução da importância das transferências intergeracionais no país.

4 A tributação de heranças e doações no Brasil

Em 1809, foi criado, no Brasil, o imposto sobre heranças, tendo como veículo normativo o Alvará Régio de 17 de junho de 1809. Inicialmente, esse imposto não se aplicava à sucessão em linha reta, ascendente ou descendente, vindo a sê-lo apenas a partir de 1869, às alíquotas de 1 a 10%. Ademais, os valores arrecadados a esse título pertenciam às rendas gerais, passando às rendas das províncias em 1832 e, disso, para a dos Estados através da Constituição de 1891 (FERNANDES, 2013, p. 28-30).

Sob a égide da Constituição Federal de 1988 – CF/88, o direito de herança é uma garantia fundamental, portanto inabolível (BRASIL, 1988, art. 5º, XXX; art. 60, § 4º, IV). Ainda, apresenta-se o imposto sobre transmissão *causa mortis* (deflagrada pela morte) e doação (gratuita, por ato de vontade, entre vivos) de qualquer bem ou direito (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD). Também por força da CF/88, artigo 155, inciso I, foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir, majorar, minorar ou extinguir esse imposto.

O Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que a competência específica para tributar heranças e doações é advento da CF/88, uma vez que a Constituição de 1967, em seu artigo 24, previa a competência única para se tributar a transferência de bens imóveis *causa mortis* ou *inter vivos* (antigo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI). Assim, hoje, além de o atual ITBI ser de competência dos

Municípios e do Distrito Federal e não abranger transferências *causa mortis*, o ITCMD alcança a transmissão de quaisquer bens e direitos, e não apenas dos relativos a bens imóveis (COÊLHO, 2011, p. 323).

Por outro lado, é extremamente necessário que se faça a distinção entre o acréscimo patrimonial gratuito, proveniente de heranças e doações, e aquele proveniente da renda, oneroso. O Código Tributário Nacional - CTN, tanto no *caput* quanto nos dois incisos do artigo 43, não é específico o suficiente para excluir do âmbito de incidência do imposto de renda o enriquecimento em razão de herança ou doação. Isso porque, ainda que esse enriquecimento não possa ser renda, por não ser proveniente do trabalho ou do capital, poder-se-ia caracterizá-lo, residualmente, como provento. Contudo, essa interpretação do CTN, à luz da CF/88, levaria a claro conflito de competência entre a União, de um lado, e os Estados e o Distrito Federal, de outro, logo não é uma interpretação aceitável.

Não fossem as evidentes delimitações de competência acima mencionadas, o acréscimo patrimonial que auferir o herdeiro poderia se incluir no âmbito de incidência do IR. Como ensina Aliomar Baleeiro, o conceito de renda na Economia, como acréscimo de valor, envolve heranças e doações. Por outro lado, juridicamente é comum o seu afastamento, uma vez que, da perspectiva do *de cuius*, a transferência leva ao empobrecimento da fonte, em razão de seu caráter gratuito, o que seria incompatível com a noção de renda (2013, p. 384). Em adição, a Profa. Dra. Misabel Abreu Machado Derzi apresenta essa distinção conceitual de renda na Economia e no Direito como já pacífica na doutrina e na jurisprudência nacionais (Ibid., p. 393).

Mudando-se o enfoque, cabe ao Senado Federal, em razão de previsão expressa do artigo 155, §1º, da CF/88, a fixação da alíquota máxima de incidência do ITCMD. Atualmente, essa alíquota é de 8%, conforme Resolução nº 09/1992 do Senado Federal. Por sua vez, a atual alíquota máxima incidente sobre a renda anual da pessoa física é de 27,5% – para renda acima de R\$53.565,72 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015a) –; e da pessoa jurídica, de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$20.000,00 por mês (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015b). Assim, a tributação de heranças e doações é significativamente inferior à da aquisição onerosa pelo trabalho, em termos absolutos.

Para facilitar a visualização, reproduzo tabela do imposto de renda da pessoa

física – para os objetivos do presente trabalho a da pessoa jurídica não é relevante¹ –, disponibilizada pela Receita Federal do Brasil:

Tabela 1: Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda da Pessoa Física a partir do exercício de 2015, ano calendário de 2014. Fonte: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/TabProgressiva2012a2015.htm>

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 21.453,24	-	-
De 21.453,25 até 32.151,48	7,5	1.608,99
De 32.151,49 até 42.869,16	15,0	4.020,35
De 42.869,17 até 53.565,72	22,5	7.235,54
Acima de 53.565,72	27,5	9.913,83

O legislador originário, responsável pela positivação da CF/88, não estabeleceu expressamente a obrigatoriedade da tributação sobre heranças e doações ser inferior à da renda, ou vice-versa. Tampouco a doutrina nacional explica satisfatoriamente as razões que levariam a essa situação e, ainda mais impropriamente, a uma tributação sobre heranças e doações tão baixa no Brasil.

Em breve análise comparada, tem-se que a alíquota máxima do tributo sobre heranças é de 50% na Alemanha, 80% na Bélgica, 36,25% na Dinamarca, 34% na Espanha, 40% nos Estados Unidos da América, 60% na França, 55% no Japão e 40% no Reino Unido (EYGM LIMITED²⁰¹⁴). Naturalmente, os dados acima são insuficientes para delinear a efetiva tributação de heranças nesses países, pois não abordam isenções, deduções, progressividade, entre outros aspectos importantes. De todo modo, corroboram a afirmação de que a tributação de heranças e doações no Brasil é bastante baixa.

5 A herança imaterial

Diante do perfil da tributação sobre heranças e doações já descrito, é natural a conclusão de que o sistema tributário brasileiro, nesse ponto, carece de imediata e contundente reforma de modo a promover maior redistribuição de riqueza e redução de desigualdade econômica – o que faço mais abaixo. A questão carece também de

1 Principalmente, porque, no presente estudo, não abordarei o fenômeno da *pejotização*, pelo qual empregados passam a exercer seu trabalho através de pessoas jurídicas e sob a rubrica de prestação de serviço, de maneira que os custos trabalhistas da contratante são reduzidos e o recolhimento de imposto de renda pela contratada também (pagamento pela pessoa jurídica; isenção na distribuição de lucros; benefícios, conforme o caso, do Simples Nacional), porém com evidente perda de direitos trabalhistas.

ser analisada sob o ponto de vista não econômico, de modo a se perceber feições importantes sobre o fenômeno. Abordo agora, portanto, parte do pensamento de Jessé Souza, em *A ralé brasileira – Quem é e como vive*, sobre o assunto.

Analisando historicamente, e com grande sobriedade, o mito da brasilidade, ou identidade comum dos brasileiros, Jessé Souza afirma que as características tidas como comuns entre os brasileiros, como sensualidade, hospitalidade, sentimentalismo e irreverência, são construções sem qualquer finalidade pedagógica e individualmente aceitas em razão da usual dificuldade das pessoas em se analisarem criticamente. Ainda, que não é um produto de uma “élite’ má, se reunindo na calada da noite e decidindo como manter a maioria da raça humana na tolice e na obediência”, mas o resultado do jogo de interesses que acaba por permitir a poucos o acesso às maiores vantagens. O que define, portanto, a política não são os burocratas, mas o conjunto de ideias e os consensos sociais (2009, p. 50-51).

Ponto primordial a se entender é que existe uma relação íntima entre senso comum, no caso o que é *ser brasileiro*, e ciência, cujo interesse em relação ao primeiro é eminentemente crítico. Valendo-se da linguagem usualmente utilizada para a construção do conhecimento científico, para assim se apropriar de sua autoridade sobre a definição de comportamentos, o senso comum não raramente desenvolve elocuições falaciosas, pseudocientíficas. Isso, de modo a reafirmar os seus próprios preconceitos, acriticamente.

Para melhor se entender isso, é necessário analisar a criação e a consolidação do mito da brasilidade pelos sociólogos brasileiros. Segundo Jessé Souza, primeiramente Gilberto Freyre, em *Casa-grande & senzala*, inverteu o sentido do componente problemático da identidade brasileira, a mestiçagem, apresentando-o como positiva manifestação da plasticidade cultural portuguesa. Seguindo seus passos, Sérgio Buarque de Holanda sistematizou as ciências sociais brasileiras, cunhando os conceitos de *homem cordial*, *personalismo* e *patrimonialismo* na cultura brasileira. Posteriormente, Raimundo Faoro e Roberto DaMatta vêm reforçar o *mal de origem* que acomete os brasileiros, supostamente fadados a sempre agir levados pela emoção (Ibid., p. 52-57).

Como consequência dessa identidade construída, Jessé Souza aponta o fetichismo dos brasileiros com o progresso econômico como método de solução dos problemas sociais, apesar das altas taxas de desenvolvimento observadas entre 1930 e 1980 não terem sido acompanhadas pela redução das desigualdades. Isso porque o espaço da iniciativa privada e da economia é percebido como o lugar

da virtude, enquanto que o da política, do Estado e da elite abstrata encerram o mal. Estando o mal *fora*, supostamente afastado da vida cotidiana da população, fica a sociedade brasileira impedida de realizar autocrítica construtiva e, portanto, indefinidamente sujeita ao atraso moral e político (Ibid., p. 59-63).

Nesse contexto, a educação formal é tomada como mecanismo eficiente de reequilíbrio de desigualdades através do oferecimento de oportunidades iguais. Jessé Souza alerta, porém, que a escola não é o marco zero da competição social por recursos escassos. Quando chegam à escola, as crianças não são iguais, tendo a verdadeira origem da desigualdade enraizada muito mais profundamente e despercebidas pelo pensamento liberal-conservador brasileiro (Ibid., p. 83).

Jessé Souza explica que, de fato, a educação formal é um dos elementos geradores de desigualdade, mas não o único. Para ele, a percepção economicista do mundo não permite que se veja a importância dos valores imateriais para o sucesso dos indivíduos, a manutenção dos privilégios e a reprodução de classes sociais. A maneira correta de se comportar em reuniões sociais, como expor suas ideias, a ostentação não exagerada, experiências culturais, etc., tudo isso é exigido nas classes ricas e aprendido veladamente no contexto familiar. Na classe média, elementos como o hábito de leitura e estudo, o alimentar-se convenientemente, a busca de valores culturais, o autocontrole e a disciplina são passados de geração a geração entremeados nas relações afetivas. Até mesmo a autoconfiança e a certeza de próprio valor intrínseco são ensinadas de maneira sutil. Nada surpreendente, portanto, que o raciocínio meritocrático capitalista ignore, em regra, a enorme contribuição desses capitais impessoais para a vitória na competição econômica (Ibid., p. 19-21; 45-46).

Jessé Souza não está sozinho em sua percepção sobre a importância dessa herança imaterial na promoção de desigualdades. Com ele, Liam Murphy e Thomas Nagel, que não negam que o direito de herança é incompatível com a meritocracia quando promove a manutenção do acúmulo de riqueza através das gerações. Contudo, apontam que a interferência negativa que a transferência de bens materiais possui sobre a igualdade de oportunidades em um contexto social é pouco quando comparada ao que denominam de transferência de capital humano: as vantagens educacionais percebidas em casa e na escola durante a formação do indivíduo e que, em regra, se dão anteriormente ao recebimento da herança em si, material (2002, p. 58-59).

Por derradeiro, é necessário tangenciar o pensamento de Pierre Bourdieu. Ainda que as competências ensinadas pela família e pela escola sejam diferentes,

ambas possuem valorização específica e contribuem para o prospecto de sucesso econômico do indivíduo. Inclusive, o que o autor chama de capital cultural, em oposição ao capital escolar adquirido na formação escolar, traz como lucro ao seu possuidor valores não monetários altamente considerados na sociedade, como o amor desinteressado pela arte (2007, p. 82-85).

6 Sugestões de modificação da tributação de heranças e doações no Brasil

É inevitável a conclusão de que a atual tributação de heranças e doações no Brasil, cuja alíquota máxima é 8%, é extremamente injusta, anacrônica e, por permitir excessivo acúmulo intergeracional de riqueza, desestimula o trabalho, leva a menor desenvolvimento econômico e a maior pobreza, e ofende a democracia e a meritocracia. Desse modo, empenho-me, nas próximas linhas, a sugerir modificações jurídicas na tributação de heranças e doações que concorram para a redução de desigualdades no Brasil.

Entendo que modificação jurídica da tributação de heranças e doações deve ser encabeçada por ampliação interpretativa do princípio da função social da propriedade. Isso porque como o objetivo é a redução de desigualdade econômica por maior redistribuição de riqueza, a linha de raciocínio tem como base a interferência que um indivíduo exerce sobre os demais, e sobre toda a sociedade, através da disposição dos bens materiais que, por convenção, cabem-lhe.

Segundo Caio Mário da Silva Pereira, o princípio da função social da propriedade, no Direito Brasileiro, aplica-se apenas aos bens imóveis urbanos e rurais. É certo que esse autor afirma também que a propriedade privada se submete aos princípios fundamentais do ordenamento jurídico, especificamente aos artigos 1º, 3º e 5º da CF/88, mas não insere essa submissão no conceito de função social da propriedade (2012, p. 70-72). Por sua vez, Orlando Gomes afirma que a função social da propriedade refere-se tanto a bens imóveis quanto a móveis. O professor baiano, sem abordar a redistribuição de riqueza, entende que o proprietário tem como obrigação empregar seus bens para o crescimento da riqueza e interdependência social (2012, p. 119-125). Já na interpretação de Cristiano Chaves de Faria e Nelson Rosenvald, a função social da propriedade se aplica a todos os bens materiais. Os autores afirmam ainda que todo patrimônio individual está inserido em um contexto de solidariedade e redistribuição. No entanto, não abordam, de maneira mais detalhada, como isso poderia se dar, sugerindo apenas que o mínimo existencial deve ser garantido a todos (2009, p. 197-238).

Após essa breve análise doutrinária, concluo que o princípio da função social da propriedade é, no Direito Brasileiro, ainda bastante indefinido. Pode-se inclusive afirmar que essa indefinição é uma decorrência natural do caráter complexo e, por isso, mutável do direito de propriedade, uma vez que resulta de diversas relações (como por exemplo, do indivíduo com o bem; de terceiros com o bem; da coletividade com o bem; do indivíduo com a coletividade e/ou terceiros). De todo modo, esse fato, para a finalidade do presente estudo, não é necessariamente negativo, pois implica a possibilidade de uma interpretação mais abrangente.

Assim, proponho que seja conteúdo específico da função social da propriedade o impedimento do acúmulo excessivo de riqueza, com o que maior tributação de heranças e doações tem muito a contribuir. Em um sistema jurídico cuja Constituição (1988, art. 3, III) expressamente estabelece como objetivos fundamentais da República a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução de desigualdades sociais e regionais, essa ampliação interpretativa é, no mínimo, necessária.

Em outro diapasão, a alíquota máxima do ITCMD é, por ordem constitucional, fixada pelo Senado Federal, sendo atualmente da grandeza de 8%. Como visto anteriormente, é significativamente inferior à aquisição onerosa pelo trabalho, cuja alíquota máxima é de 27,5%.

Para que o Senado Federal aumente a alíquota máxima de ITCMD, a Comissão de Assuntos Econômicos deve propor, nos termos do artigo 394, inciso I e parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do Senado Federal (BRASIL, 1970), projeto de resolução nesse sentido. Esse projeto é então submetido a votação pelo Plenário, uma vez que não pode ser terminativamente deliberado pela própria comissão, nos termos do artigo 91, §1º, inciso V, alínea *a*, do Regimento Interno do Senado Federal, e então aprovado por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros, conforme artigo 288, *caput*, do Regimento Interno do Senado Federal.

Por sua vez, e ao contrário da alíquota máxima, não existe previsão para fixação de alíquota mínima do ITCMD. Consequentemente, a tributação efetiva das aquisições gratuitas, no Brasil, é inferior aos 8% fixados pelo Senado Federal, ainda mais baixa que a da renda proveniente do trabalho.

Apresento abaixo tabela com as alíquotas de ITCMD atualmente vigentes nos ordenamentos parciais de Estados e Distrito Federal, indicando também seu embasamento legal. Como se pode observar, das 27 Unidades Federativas, apenas 4 – Amapá, Bahia, Ceará e Santa Catarina – utilizam a alíquota máxima:

Tabela 2: Alíquotas de ITCMD vigentes nos ordenamentos parciais de Estados e Distrito Federal.

Tabela de Alíquotas de ITCMD (conforme legislação consolidada até 06 de Janeiro de 2015)		
Unidade Federativa	Alíquota	Embasamento Legal
Acre	4% <i>causa mortis</i> 2% doação	Arts. 14 e 15 da Lei Complementar Estadual nº 271/2013
Alagoas	2% consanguinidade até 2ª grau 4% demais hipóteses	Art. 168 da Lei Estadual nº 5.077/1989
Amapá	2-4-6-8% <i>causa mortis</i> 2-4% doação	Art. 10 da Lei Estadual nº 13.417/2003
Amazonas	2%	Art. 119 da Lei Complementar Estadual nº 19/1997
Bahia	4-6-8% <i>causa mortis</i> (variação por valor e grau de parentesco) 2% doação	Art. 9º da Lei Estadual nº 4.826/1989
Ceará	2-4-6-8% <i>causa mortis</i> 2-4% doação	Art. 10 da Lei Estadual nº 13.417/2003
Distrito Federal	4%	Art. 9º da Lei Estadual nº 3.804/2006
Espírito Santo	4%	Art. 12 da Lei Estadual nº 10.011/2013
Goiás	2-3-4%	Art. 78 da Lei Estadual nº 11.651/1991
Maranhão	2% doação e usufruto 4% demais hipóteses	Art. 110 da Lei Estadual nº 7.799/2002
Mato Grosso	0-2-4%	Art. 19 da Lei Estadual nº 7.850/2002
Mato Grosso do Sul	4% <i>causa mortis</i> 2% doação	Art. 129 da Lei Estadual nº 1.810/1997
Minas Gerais	5%	Art. 10 da Lei Estadual nº 14.941/2003
Pará	4%	Art. 8º da Lei Estadual nº 5.529/1989
Paraíba	4%	Art. 6º da Lei Estadual nº 5.123/1989

Paraná	4%	Art. 12 da Lei Estadual nº 8.927/1988
Pernambuco	5% <i>causa mortis</i> 2% doação	Art. 8º da Lei Estadual nº 13.974/2009
Piauí	4%	Art. 15 da Lei Estadual nº 4.261/1989
Rio de Janeiro	4%	Art. 17 Lei Estadual nº 1.427/1989
Rio Grande do Norte	3%	Art. 7º da Lei Estadual nº 5.887/1989
Rio Grande do Sul	4% <i>causa mortis</i> 3% doação	Arts. 18 e 19 da Lei Estadual nº 8.821/1989
Rondônia	2-3-4%	Art. 5º da Lei Estadual nº 959/2000
Roraima	4%	Art. 79 da Lei Estadual nº 59/1993
Santa Catarina	1-3-5-7% (herdeiro necessário e donatário ascendente ou descendente) 8% (demais casos)	Art. 9º da Lei Estadual nº 13.136/2004
São Paulo	4%	Art. 16 da Lei Estadual nº 10.705/2000
Sergipe	4%	Art. 14 da Lei Estadual nº 7.724/2013
Tocantins	2-3-4%	Art. 61 da Lei Estadual nº 1.287/2001

Assim, de modo a, concretamente, estabelecer justa tributação de heranças e doações no Brasil, faz-se necessária a fixação de alíquota mínima, em patamar pelo menos superior à tributação da renda do trabalho. Para tanto, é necessário que se faça emenda à Constituição, que pode ser proposta por no mínimo um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, pelo Presidente da República, ou pela maioria das Assembleias Legislativas Estaduais, em cada uma por maioria relativa de seus membros, nos termos do artigo 60 da CF/88.

Sobre a progressividade, do ponto de vista arrecadatório, ela visa à incidência tributária mais compatível com a capacidade contributiva do sujeito passivo, verdadeira limitação ao poder de tributar (como por exemplo, progressividade do imposto de renda – art. 153, inciso III e §2º, da CF/88). Já pela vocação extrafiscal dos tributos, busca fomentar a produção de riqueza e a utilização da propriedade

privada em favor da coletividade (como por exemplo progressividade do imposto territorial rural em razão da produtividade – art. 153, inciso VI e §4º, inciso I, da CF/88). Por derradeiro, pode cumprir a finalidade de redistribuição de riqueza, como ensina Reuven S. Avi-Ionah (2006).

Assim, proponho que a progressividade do ITCMD ocorra à razão de três variáveis: valor transmitido, patrimônio do herdeiro e grau de parentesco. Todas as três para melhor cumprir finalidade redistributiva e, assim, reduzir o acúmulo excessivo de riqueza e seus efeitos negativos para a sociedade brasileira.

É importante se observar que a multiplicidade de razões de progressividade não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. Em verdade, existe há muitos anos, como é o exemplo do imposto predial territorial urbano, cuja progressividade é quadruplicamente variável, com base no valor do imóvel, na sua localização, no seu uso e no tempo - art. 156, §1º, incisos I e II, e art. 182, §4º, inciso II, ambos da CF/88.

Quanto à primeira, o Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF recentemente declarou, no Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (BRASIL, 2013) a constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD, uma vez que entendeu ser a regra de gradação dos impostos conforme a capacidade contributiva, constante do artigo 145, §1º, da CF/88, aplicável a toda essa espécie tributária. Também é importante que se observe que, com base na tabela acima, Amapá, Bahia, Ceará, Mato Grosso, Rondônia, Santa Catarina e Tocantins já adotam, em seus ordenamentos parciais, a progressividade em razão do valor transmitido. Logo, a instituição de progressividade pelos Estados e pelo Distrito Federal não depende de prévia emenda constitucional, podendo se operar por mera alteração de sua legislação.

Seguindo em mesma linha de raciocínio, verifica-se que deve também ser implementada tributação progressiva em razão do patrimônio do herdeiro anteriormente à sucessão. Tradicionalmente, a progressividade dos tributos leva em consideração apenas um dos polos da relação jurídica base, como por exemplo a tributação da renda, em que se considera tão somente a condição daquele que aufera a renda, sem qualquer contemplação da riqueza daquele que a paga. Isso é bastante aceitável quando se trata de um negócio jurídico oneroso, pois o dispêndio de energia física, tempo, comprometimento, recursos financeiros, etc., precede a aquisição, havendo nesta, portanto, mérito aferível. No entanto, as circunstâncias ontologicamente diversas do negócio jurídico gratuito exigem uma abordagem diferente. Como visto anteriormente, a transferência intergeracional de riqueza é uma das grandes responsáveis pela desigualdade econômica justamente porque

otimiza o acúmulo excessivo de bens materiais independentemente do mérito do titular. O que se pretende combater não é a transferência intergeracional em si, mas o seu efeito negativo de acúmulo excessivo. Assim, caso o herdeiro seja titular de patrimônio próprio mais vasto, deve haver aplicação de alíquota mais alta; caso não disponha de muitos bens, aplica-se alíquota mais baixa.

Quanto à última, Caio Mário da Silva Pereira afirma que é o princípio da afeição real ou presumida que imediatamente informa a transmissão hereditária como consequência natural e necessária da propriedade privada e da liberdade. Em razão disso, a transmissão aos descendentes e ao cônjuge sobrevivente é consecutória normal. A transmissão aos ascendentes, no entanto, afasta-se desse princípio da afeição e à própria lógica de conservação dos bens no grupo familiar, razão pela qual poderia ser tributada em patamar mais alto. Ademais, com exceção dos colaterais de segundo grau, todas as demais transmissões fugiriam a essa linha de raciocínio, logo deveriam ser tributadas em nível máximo ou mesmo extintas (2012, p. 6-8).

A progressividade em razão do grau de parentesco é essencialmente diferente da progressividade em razão do valor transmitido. Esta última visa à sistematização da tributação de heranças e doações em razão da capacidade contributiva do *de cujus* ou do doador. Aquela, por outro lado, gradua a tributação em razão da afinidade entre os sujeitos envolvidos na relação obrigacional civil. De todo modo, havendo o STF declarado a progressividade do ITCMD em razão do valor transmitido, é pertinente o entendimento de que também seria legítima a progressividade em razão do parentesco, inclusive porque os Estados da Bahia e de Santa Catarina já a aplicam. Assim, da mesma maneira, simples alteração de legislação estadual e do Distrito Federal seria suficiente para a sua implementação.

De modo a fechar o raciocínio acima, sugiro um método para calcular a alíquota final para a incidência do ITCMD. Para tanto, baseio-me no raciocínio da dosimetria da pena do Direito Penal (artigos 59 e 68 do Código Penal), com a vantagem de que, aqui, a quantificação é objetiva. O que sugiro é que, aferida a base de cálculo (valor transmitido por eventuais deduções), encontra-se a alíquota base correspondente, conforme os critérios legais (quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota). Essa alíquota base é, então, aumentada ou diminuída em razão do patrimônio do herdeiro anteriormente à sucessão, novamente segundo previsões legais (quanto maior o patrimônio do herdeiro, maior a alíquota). Por fim, a alíquota resultante é reduzida ou majorada de acordo com o grau de parentesco (quanto mais distante o parentesco, maior a alíquota). Chegando-se à alíquota final, ela é então aplicada à

base de cálculo para quantificação do tributo devido.

Obviamente, os números e tabelas exatos deverão ser mais bem trabalhados, assim como as faixas de isenção. Ademais, outras razões de progressividade podem ser implementadas, como nível de escolaridade do herdeiro ou mesmo sua idade. De toda forma, não se deve esquecer que a tributação aqui é sobre aquisição gratuita, logo pode e deve se dar em patamar superior à tributação da renda proveniente do trabalho.

Por outro lado, a correta aferição da base de cálculo do ITCMD é essencial. A majoração que se sugere acima pode vir a ser nulificada caso haja grande defasagem na apuração do valor dos bens transmitidos. Para tanto, os Estados e o Distrito Federal precisam ter acesso à informação patrimonial mais precisa. É certo que a transferência de titularidade de bens imóveis, vez que tabeliães, escrivães e serventuários cartoriais podem ser responsáveis tributários (BRASIL, 1966, art. 134, VI), e a homologação da partilha (BRASIL, 1973, art. 1.031; 1.036) dependem de pagamento dos tributos incidentes. Todavia, muitos bens e direitos móveis, como dinheiro em espécie, joias, etc., podem ser transferidos sem o pagamento do ITCMD, em ofensa à lei.

Forma de se evitar, ou, pelo menos, de se reduzir essa forma de evasão é pela celebração de convênio com a Receita Federal do Brasil para troca de informações fiscais, autorizada pelo artigo 198 do CTN. Isso porque esse órgão da administração pública federal, em razão da obrigatoriedade de declaração anual de rendimentos, detém informações mais precisas sobre as oscilações patrimoniais dos indivíduos. Ademais, caso os Estados e Distrito Federal criassem semelhante obrigação acessória de declaração patrimonial, os custos fiscalizatórios provavelmente seriam excessivos, principalmente porque não há periodicidade do ITCMD.

O Convênio de Cooperação Técnica firmado entre a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais e a Receita Federal do Brasil em 14 de Outubro de 1998 (BRASIL, 1998), que objetiva o intercâmbio de informações econômico-fiscais e a prestação de mútua assistência da fiscalização de tributos administrados por esses órgãos, é exemplo perfeito desse tipo de acordo a ser celebrado.

Por derradeiro, Ronald Dworkin, ao abordar a tributação da herança, sugere que o produto de sua arrecadação seja integralmente revertido para programas educacionais e técnicos. Isso porque a finalidade dessa exação, da forma como Ronald Dworkin a apresenta, é reduzir as desigualdades. Uma vez que os talentos são fontes de desigualdades, podendo, porém, ser cultivados de tal maneira a minorá-las, é coerente a sugestão de que a riqueza assim arrecadada seja vertida para o cumprimento da

finalidade do sistema em si (2002, p. 349). E tendo-se também em vista as anteriores considerações sobre a herança imaterial, a afetação da receita da tributação de heranças a finalidades educacionais é uma excelente resposta a esse problema.

No atual sistema tributário brasileiro, não há qualquer obstáculo a que isso seja feito. A vedação de vinculação de receita a despesa específica, constante do artigo 167, inciso IV, da CF/88, não se aplica às finalidades de manutenção e desenvolvimento do ensino. Ademais, a obrigatoriedade de Estados e do Distrito Federal em aplicar 25% da receita de impostos na educação, conforme artigo 212 da CF/88, não impede vinculação total da receita proveniente de ITCMD a essa mesma finalidade, uma vez que essa obrigatoriedade estabelece apenas gasto mínimo.

7 Conclusão

O modelo do ciclo de vida de Franco Modigliani e Richard Brumberg não evidencia a tendência acumulatória da riqueza, pois tem como um de seus principais fundamentos a redução de produtividade na maior idade e, conseqüentemente, a necessidade de consumo do patrimônio para manutenção do padrão de vida. No entanto, como Laurence J. Kotlikoff e Lawrence Summers demonstram pela realidade estado-unidense à sua época, o patrimônio tende a exponencialmente crescer com os anos e as transferências intergeracionais são as maiores responsáveis pela composição do capital nacional.

A CEPAL verifica que o ritmo de redução de desigualdades vem caindo no Brasil, e Marcelo Medeiros, Pedro Souza e Fabio Castro afirmam que, entre 2006 e 2012, os 0,1% dos brasileiros mais ricos apropriaram-se de quase 11% da renda nacional total, logo sua renda média foi quase 110 vezes maior do que a média nacional; os 1% mais ricos apropriaram-se de 25% ; e os 5% mais ricos de 44%.

Analisando-se especificamente a obra de Thomas Piketty *Capital in the Twenty-First Century*, é clara a sua conclusão de que sempre que a taxa de retorno do capital (r) é significativa e prolongadamente maior que a taxa de crescimento da economia (g ; logo $r > g$), é inevitável que as heranças, riqueza acumulada no passado e transmitida para a próxima geração predominem sobre as poupanças presentes. Assim, pequenas desigualdades atuais agigantam-se com o passar dos anos. Ademais, o capitalismo passa a gerar arbitrariedades que acabam com toda a lógica meritocrática sobre a qual, em tese, as democracias se baseiam.

No Brasil, a herança, direito fundamental por previsão constitucional, é tributada através do ITCMD, de competência dos Estados e Distrito Federal, e cuja alíquota

máxima é fixada pelo Senado Federal, atualmente em 8%. Tradicionalmente, a tributação de heranças e doações no Brasil sempre foi muito baixa, entre as menores do mundo, e inferior à tributação da renda proveniente do trabalho, hoje em 27,5% (alíquota máxima). Ademais, essa baixa tributação contribui enormemente para o excessivo acúmulo intergeracional de riqueza e, conseqüentemente, para o aumento de desigualdades.

Assim, para que o Brasil se torne um país mais justo, democrático e que consiga concretamente reduzir desigualdades, a tributação de heranças e doações precisa ser majorada para se impedir o excessivo acúmulo intergeracional de riqueza. Sugiro, então, as seguintes modificações jurídicas: ampliação interpretativa do princípio da função social da propriedade, de modo que seja de seu conteúdo o impedimento do acúmulo excessivo de riqueza (cunho doutrinário e não legislativo); o aumento da alíquota máxima de ITCMD, mediante resolução do Senado Federal; fixação de alíquota mínima de ITCMD, de modo que a aquisição gratuita não seja inferior à aquisição onerosa pelo trabalho, observando-se a necessidade de emenda constitucional; tripla progressividade, em razão do valor transmitido, do patrimônio do herdeiro antes da sucessão e do grau de parentesco, uma vez que o objetivo é combater o acúmulo excessivo e não o direito de herança em si; o correto aferimento da base de cálculo, fundada em informações atualizadas sobre o valor dos bens transferidos, o que poderia ser mais bem alcançado mediante convênio para troca de informações com a Receita Federal do Brasil; afetação da integralidade da receita de ITCMD para finalidades educacionais, de modo que desigualdades econômicas residuais possam ser naturalmente reduzidas através da elevação do grau de instrução da população em geral.

As sugestões que apresento devem, porém, ser criticadas e analisadas mais detidamente, bem como não se pode esperar delas solução integral à desigualdade, especialmente se dissociadas de mudanças orçamentárias compatíveis.

8 Referências

AVI-YONAH, Reuven S. **The Three Goals of Taxation**. N.Y.U. Tax Law Review. Volume 60. 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BOURDIEU, Pierre. **A Distinção: crítica social do julgamento**. Trad. Daniela Kern; Guilherme J. F. Teixeira. São Paulo: Edusp, 2007.

BRASIL. Convênio de Cooperação Técnica firmado entre a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais e a Receita Federal do Brasil em 14 de outubro de 1998. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1998.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 jan. 2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil 1967. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 19 jan. 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 19 jan. 2016.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm>. Acesso em 19 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 6 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 22 jan. 2016.

_____. Senado Federal. **Regimento Interno do Senado Federal**. Resolução do Senado Federal nº 93, de 1970. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/regs/RegimentoInternoSF_alt_2014_versao_PLE.pdf>. Acesso em 5 jan. 2015.

CHANG, Ha-Joon. **23 Things they don't tell you about capitalism**. New York: Bloomsbury Press, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe das Nações Unidas - CEPAL. **Pactos para a igualdade**: rumo a um futuro sustentável. Lima, 5 a 9 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/8/52728/SES35_Pactos_para_la_igualdade_Sintese.pdf>. Acesso em: 10 maio 2014.

COSTAS, Ruth. **'Brasil precisa taxar ricos para investir no ensino público', diz Piketty**. BBC Brasil. Publicada em 27 de novembro de 2015. Disponível em: <http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2014/11/141127_piketty_entrevista_ru_lgb>. Acesso em: 3 fev. 2015.

DE FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 6. ed., 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Sovereign Virtue** – The Theory and Practice of Equality. 4. ed. Cambridge: Harvard University Press, 2002.

EYGM LIMITED. **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2014**. 2014. Disponível em: <<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Global-tax-guide-archive>>. Acesso em: 13 jan. 2015.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD. 3. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2013.

GOMES, Orlando. **Direito Reais**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

HUDSON, Alastair. **Equity and Trusts**. 7. ed. New York: Routledge, 2013.

KOTLIKOFF, Laurence J.; SUMMERS, Lawrence. **The Role of Intergenerational Transfers in Aggregate Capital Accumulation**. National Bureau of Economic Research – Working Paper Series (nº 445). February, 1980.

MARTINS, Miguel. **Não discutir impostos sobre riqueza é loucura**. Carta Capital. Publicada em 30 de novembro de 2014. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/thomas-piketty-nao-discutir-impostos-sobre-riqueza-no-brasil-e-loucura-7525.html>>. Acesso em: 3 fev. 2015.

MEDEIROS, Marcelo. Piketty e nós. **Revista Piauí**. Ed. 92, maio de 2014. Disponível em: <<http://revistapiaui.estadao.com.br/edicao-92/tribuna-livre-da-luta-de-classes-ii/piketty-e-nos>>. Acesso em 3 fev. 2015.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila. **O Topo da Distribuição de Renda no Brasil**: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006-2012. (August 14, 2014). Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2479685>>. Acesso em: 3 fev. 2015.

MODIGLIANI, Franco; BRUMBERG, Richard. **Utility Analysis and the Consumption Function**: An Interpretation of Cross-Section Data. Post Keynesian Economics.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership**: Taxes and Justice. Nova Iorque: Oxford University Press, 2002.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil** – Direitos Reais. Volume IV. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. **Instituições de Direito Civil** – Direito das Sucessões. Volume VI. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Trad. Arthur Goldhammer. Londres: Belknap Press of Harvard University Press, 2014.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Edição revisada. Cambridge: Belknap Press of

Harvard University Press, 1999.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Alíquotas do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas Tributadas pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado**. Brasília, 2015b. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/IRPJ>>. Acesso em: 8 jun. 2014.

_____. **Grandes Números DIRPF - Ano-Calendário 2012**. Publicado em 11 de agosto de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/GNIRPFAC2012.pdf>>. Acesso em: 3 fev. 2015.

_____. **Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física a partir do exercício de 2015, ano-calendário de 2014**. Brasília, 2015a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/TabProgressiva2012a2015.htm>>. Acesso em: 8 jun. 2014.

SOUZA, Jessé. **Ralé Brasileira – Quem É e Como Vive**. Editora UFMG: Belo Horizonte, 2009.

