



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO



GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

A TRIBUTAÇÃO DAS TRANSMISSÕES POR DOAÇÕES E SUCESSÕES *CAUSA MORTIS* COMO INSTRUMENTO DE CONCENTRAÇÃO PATRIMONIAL NO BRASIL

Recife

2019

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

**A TRIBUTAÇÃO DAS TRANSMISSÕES POR DOAÇÕES E SUCESSÕES CAUSA
MORTIS COMO INSTRUMENTO DE CONCENTRAÇÃO PATRIMONIAL NO
BRASIL**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de doutor em Direito.

Área de concentração: Transformações do Direito Público.

Linha de pesquisa: Estado e Regulação.

Orientadora: Professora Doutora Luciana Grassano de Gouvêa Mélo

Recife

2019

Catálogo na fonte

Bibliotecária Ana Cristina Vieira CRB/4-1736

C186t Campos, Giovanni Christian Nunes.
A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil / Giovanni Christian Nunes Campos. – 2019.
248 f.

Orientador: Luciana Grassano de Gouvêa Mélo.
Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2019.
Inclui referências.

1. Direito Tributário - Brasil. 2. Tributação. 3. Patrimônio. 4. Renda. I. Mélo, Luciana Grassano de Gouvêa (Orientador). II. Título.

343.8104 CDD (22. ed.) UFPE (BSCCJ2019-25)

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

**A TRIBUTAÇÃO DAS TRANSMISSÕES POR DOAÇÕES E SUCESSÕES CAUSA
MORTIS COMO INSTRUMENTO DE CONCENTRAÇÃO PATRIMONIAL NO
BRASIL**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de doutor em Direito.

Aprovada em: 26/03/2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª Dra. Luciano Grassano de Gouvêa Mélo (Orientadora)
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr. Aurélio Agostinho da Bôaviagem (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr. Edilson Pereira Nobre Júnior (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (Examinador externo)
Pontifícia Universidade de Minas Gerais – PUC-MG

Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior (Examinador externo)
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

Prof^ª Dra. Natércia Sampaio Siqueira (Examinadora externa)
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

Para Naide, Laura e Cláudia.

Ouso também dedicar meu modesto esforço intelectual ao meu País, centro do meu pensar, por acreditar que estamos a construir uma sociedade que progride (apesar do calor do momento presente às vezes indicar o contrário).

AGRADECIMENTOS

À minha orientadora, Prof^a. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo, pelo suporte na pesquisa (e cobranças) e pelo exemplo ético de mulher engajada na construção de um país melhor, com futuro.

Aos Professores Doutores Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti e Edilson Pereira Nobre Júnior, pelas sugestões de aperfeiçoamento na banca de qualificação.

Ao hoje Professor Doutor Roberto Gomes de Albuquerque Melo Júnior, colega de doutorado, pelo incentivo e exemplo para conclusão de minha jornada.

À minha colega de trabalho Anay Montenegro, *webdesigner* de escol, que conseguiu o milagre de editar todos os gráficos, inclusive aqueles com notações em língua estrangeira, o que permitiu a apresentação padronizada dos gráficos e de suas notações em vernáculo.

À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, pelo exemplo de instituição pública, republicana, ética e preocupada com a prestação do serviço público de uma verdadeira Administração Tributária e Aduaneira, que me permitiu vivenciar o direito tributário em seus múltiplos aspectos da vida cotidiana. Ainda por permitir que, em paralelo com minhas atividades profissionais, pudesse desenvolver a presente pesquisa.

À Universidade Federal de Pernambuco, que me acolheu quando era apenas um adolescente, e continua comigo até hoje, minha eterna gratidão.

Aos bibliotecários da Biblioteca do Tribunal Regional Federal da 5^a Região pela gentileza, silêncio e presteza no atendimento. Ainda à própria Biblioteca, como instituição, que é um templo de cultura jurídica, com grande acervo técnico-jurídico, aberto a todos os pesquisadores e leitores.

À Carminha, pela atenção, gentileza e carinho permanentes dedicados ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, facilitando a vida dos mestrandos e doutorandos do Programa.

RESUMO

A presente tese investiga as conexões entre a desigualdade de renda e patrimônio com a tributação, e mais especificamente com a tributação sobre transmissão *causa mortis* e doação. Para tanto, estuda-se primeiramente a desigualdade de renda e patrimônio nas sociedades modernas, o que foi feito a partir do século XIX até o XXI, tomando os diversos estratos da população, por decil ou percentil, ou fração destes, quando se demonstra com clareza a enorme desigualdade econômica entre os diversos estratos sociais, confrontando o caso brasileiro com os Estados Unidos e a França. Clarificada a situação da desigualdade de renda e patrimônio, investiga-se a estrutura da tributação sobre renda, patrimônio e consumo no Brasil, ficando demonstrado que nosso sistema tributário é regressivo e funciona como mais um elemento de degradação da desigualdade. Se a tributação anual e ordinária não é obstáculo à acumulação patrimonial e de renda, investiga-se a situação da tributação sobre as transmissões gratuitas de bens de direitos, com um estudo de direito comparado, confrontando o histórico de tal tributação nos Estados Unidos, França e Brasil. Assim, demonstram-se as vicissitudes dessa forma de tributação nos Estados Unidos e na França desde o século XIX, estudando os movimentos sociais e políticos que instituíram essa tributação e os desafios até a contemporaneidade. Já no Brasil, a tributação sucessorial sempre se mostrou muito precária, por muito tempo misturada com a tributação sobre transmissão onerosa de propriedade ou apenas incidindo sobre bens imóveis, e com alíquotas tetos definidas pelo Senado Federal em percentuais módicos, o que faz tal tributação parecer mais com um imposto registral, de garantia da propriedade. Para compreender a história da tributação sucessorial brasileira, à míngua de debates na doutrina jurídica, socorre-se dos debates constantes dos anais da Constituição de 1934 e 1988, que marcaram as alterações mais expressivas na tributação sucessorial brasileira. Ainda se aborda a jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, a qual somente percebe parcialmente as potencialidades da personalização dessa tributação. Apesar desse quadro, a imposição sucessorial foi a que mais evoluiu no decênio que findou em 2016 no Brasil, a partir de uma melhor administração desse imposto pelos fiscos estaduais. Ao final, como forma de potencializar a tributação sucessorial brasileira e fazê-la funcionar como um instrumento de contenção das desigualdades econômicas, propõe-se integrá-la à tributação sobre a renda, passando-a para o âmbito da União, com partilha das receitas para Estados e Municípios.

Palavras-chave: Tributação sobre transmissões a título de doações e sucessões *causa mortis*. Concentração patrimonial. Direito Comparado. Estados Unidos, França e Brasil. Integração com a tributação sobre a renda.

ABSTRACT

The present thesis investigates the connections between the inequality of income and wealth with taxation, more specifically estate and gift taxation. In order to do so, we first study income inequality and patrimony in modern societies, which was done from the nineteenth century until the twenty-first, taking the various strata of the population, by decile or percentile, or fraction thereof, when it is demonstrated with economic inequality between the various social strata, confronting the Brazilian case with the United States and France. Clarifying the situation of inequality of income and equity, we investigate the structure of taxation on income, wealth and consumption in Brazil, showing that our tax system is regressive and functions as another element of degradation of inequality. If annual and ordinary taxation is not an obstacle to accumulation of wealth and income, the tax situation on free transfers of rights assets is investigated with a comparative law study, comparing the history of such taxation in the United States, France and Brazil. Thus, the vicissitudes of this form of taxation in the United States and in France since the nineteenth century are shown, studying the social and political movements that instituted this taxation and the challenges to the present. In Brazil, inheritance taxation has always proved to be very precarious, for a long time mixed with taxation on the onerous transmission of property or only on real estate, and with rates set by the Federal Senate in a reasonable percentage, which makes such taxation seem more like a registration tax. In order to understand the history of Brazilian succession taxation, in the absence of debates in legal doctrine, it relies on the debates contained in the annals of the Constitution of 1934 and 1988, which marked the most significant changes in Brazilian successional taxation. It also addresses the constitutional jurisdiction of the Federal Supreme Court, which only partially realizes the potential of personalization of this taxation. In spite of this, succession taxation was the one that evolved the most in the decade that ended in 2016 in Brazil, due to a better administration of this tax by the state treasurers. . In the end, as a means of enhancing Brazilian successor taxation and making it function as an instrument to contain economic inequalities, it is proposed to integrate it into income taxation, transferring it to the Union, with revenue sharing for states and municipalities.

Keywords: Taxation on transfers of donations and successions *causa mortis*. Equity concentration. Comparative law. United States, France and Brazil. Integration with taxation on income.

RESUMÉ

La présente thèse examine les liens entre l'inégalité des revenus et l'équité avec la fiscalité, et plus particulièrement avec la fiscalité successorale. Pour ce faire, nous étudions d'abord l'inégalité des revenus et le patrimoine dans les sociétés modernes, ce qui s'est fait du XIXe siècle au XXIe siècle, en prenant les différentes couches de la population, par décile ou centile, ou une fraction de celle-ci. Pour ce faire, nous étudions d'abord les inégalités de revenus et de richesses dans les sociétés modernes, du XIXe au XXIe siècle, en prenant les différentes couches de la population, par décile, par centile ou par fraction de celle-ci. L'énorme inégalité économique entre les différentes couches sociales est clairement démontrée, ce qui confronte le cas brésilien aux États-Unis et à la France. En clarifiant la situation d'inégalité de revenu et de richesse, nous examinons la structure de l'imposition sur le revenu, la richesse et la consommation au Brésil, montrant que notre système fiscal est régressif et fonctionne comme un autre élément de dégradation des inégalités. Si la fiscalité annuelle et ordinaire ne constitue pas un obstacle à l'accumulation de patrimoine et de revenus, la situation fiscale en matière de libre transfert d'actifs est examinée dans le cadre d'une étude de droit comparé comparant l'histoire de cette fiscalité aux États-Unis et en France et le Brésil. Ainsi, les vicissitudes de cette forme de taxation aux États-Unis et en France depuis le XIXe siècle sont présentées, en étudiant les mouvements sociaux et politiques qui ont institué cette taxation et les défis du présent. Au Brésil, les droits de succession se sont toujours révélés très précaires, longtemps mêlés à des taxes sur la transmission onéreuse de biens ou seulement à des biens immobiliers et à des taux fixés par le Sénat fédéral selon un pourcentage minimum, ce qui semble plus avec une taxe d'enregistrement, taxe foncière. Pour comprendre l'histoire de la fiscalité des successions au Brésil, en l'absence de débats dans la doctrine juridique, elle s'appuie sur les débats contenus dans les annales de la Constitution de 1934 et de 1988, qui ont marqué les modifications les plus importantes de la fiscalité des successions au Brésil. Il aborde également la compétence constitutionnelle de la cour constitutionnelle, qui ne réalise que partiellement le potentiel de personnalisation de cette taxation. Malgré cela, l'imposition des successions a été celle qui a le plus évolué au cours de la décennie qui s'est terminée en 2016 au Brésil, grâce à une meilleure administration de cette taxe par les États. En fin de compte, afin de renforcer la fiscalité successorales brésilien et de la transformer en un instrument permettant de limiter les inégalités économiques, il est proposé de l'intégrer dans la fiscalité des revenus, en la transférant dans l'Union, avec partage des recettes pour les états et les municipalités.

Mots-clés: Taxation sur les transferts de dons et successions *causa mortis*. Concentration en actions. Droit comparé. États-Unis, France et Brésil. Intégration avec la fiscalité des revenus.

Lista de ilustrações

Figura 1- PIB <i>per capita</i> em 2010 (em dólares americanos de 2005, ajustado pela diferença de preços entre países) em face da expectativa de vida ao nascer	35
Figura 2- parcela do <i>Top</i> 1% e <i>Bottom</i> 75% na riqueza global – 1980-2017: China, Europa e Estados Unidos	49
Figura 3- parcelas do patrimônio do <i>Top</i> 10%, <i>Top</i> 10-1% e <i>Top</i> 1% nos Estados Unidos – 1913-2012	54
Figura 4- parcelas do patrimônio do <i>Top</i> 1-0,1% e <i>Top</i> 0,1% nos Estados Unidos – 1913-2012.....	55
Figura 5- divisões do patrimônio na França – 1800-2014	57
Figura 6- patrimônios do <i>Top</i> 1% e <i>Top</i> 10-1% na França – 1800-2014	59
Figura 7- parcela da renda total recebida pelos estratos mais ricos (ganhos de capital incluídos) – 1913-2011	63
Figura 8- renda média dos diversos estratos da sociedade norte-americana	64
Figura 9- divisão de renda na França: 1900-2013: o crescimento das classes média e baixas.65	
Figura 10- renda média por habitante na França de 1900 a 1998 (em francos de 1998)	66
Figura 11- riqueza pessoal do <i>Top</i> 10% em países desenvolvidos (França, Reino Unido e Estados Unidos) e emergentes (Rússia e China) – 1913-2015	68
Figura 12- renda pessoal do <i>Top</i> 10% ao redor do mundo - países emergentes (países do oriente médio, Índia, Brasil, países da África subsaariana, Rússia e China) e países desenvolvidos (Europa e US-Canadá) – 1980-2016	70
Figura 13- desigualdade de renda no Brasil	78
Figura 14- <i>Top</i> 0,1% versus <i>Bottom</i> 50% no Brasil: 2001-2015	79
Figura 15- fração da renda recebida pelo <i>Top</i> 1% no Brasil e em países desenvolvidos selecionados – 1920-2013	81
Figura 16- carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital – Brasil e países da OCDE (2015)	89
Figura 17- dez principais rendimentos isentos e não tributáveis das pessoas físicas – ano-calendário 2016	94
Figura 18- carga tributária sobre a propriedade – Brasil e países da OCDE (2015)	99
Figura 19- principais ativos mobiliários e imobiliários de pessoas físicas – ano-calendário 2016	100

Figura 20- carga tributária sobre bens e serviços – Brasil e países da OCDE (2015)	108
Figura 21- alíquotas tetos do imposto de renda nos países desenvolvidos – 1900-2017	128
Figura 22- alíquotas tetos do imposto de herança nos países desenvolvidos – 1900-2017	130
Figura 23- participação (%) do imposto de doação e sucessão <i>causa mortis</i> no total das receitas tributárias nos Estados Unidos – 1917-2005	140
Figura 24- relação entre o patrimônio recebido <i>causa mortis</i> e doações em face do patrimônio total – 2007 a 2016	201
Figura 25- relação entre o ITCMD pago e o montante recebido por doações e sucessões <i>causa mortis</i> – 2007 a 2016	203

Lista de tabelas

Tabela 1- desigualdade de rendimento do trabalho em sociedades desenvolvidas	50
Tabela 2- desigualdade de renda (do capital e do trabalho), para o ano de 2014, para os Estados Unidos e França	61
Tabela 3- distribuição dos bens e direitos para o ano-calendário de 2012 – Brasil	72
Tabela 4- Declarações por faixa de rendimentos totais – tributáveis, isentos e não tributáveis – (em salários mínimos em face dos bens e direitos, doações e heranças constantes nas declarações – valores em milhões de reais	73
Tabela 5- limiares e Renda Adequada por cada Estrato – 2015 – Brasil	75
Tabela 6- Renda anual média no Brasil, França e Estados Unidos – 2014	79
Tabela 7- tributação de lucros e dividendos em países da OCDE	91
Tabela 8- distribuição do patrimônio das famílias nos Estados Unidos - 2012	142
Tabela 9- alíquotas e faixas de imposição do imposto de sucessão e doação na França	151
Tabela 10- distribuição do patrimônio pessoal na França 2014	154
Tabela 11- progressividade, alíquotas e alterações nas legislações estaduais brasileiras do ITCMD	191
Tabela 12- faixas isentivas gerais do ITCMD de alguns estados da federação brasileira	192
Tabela 13- receita tributária por tributo e competência – 2007 a 2016 (em milhões de reais) – Brasil	199

Lista de abreviaturas e siglas

CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LLC	<i>Limited Liability Company</i>
LIS	<i>Luxembourg Income Study</i>
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Contribuição para o PIS/PASEP
PNAD	Pesquisa nacional por amostra de domicílios do IBGE
POF	Pesquisa de Orçamentos das Famílias
PPC	Paridade por Poder de Compra
UPF-RS	Unidade Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul

UFEMG	Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais
UFESP	Unidade Fiscal do Estado de São Paulo
UFIR-RJ	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro
VRTE	Valor de Referência do Tesouro Estadual do Espírito Santo

Sumário

1. Introdução.....	15
2. Desigualdade de renda e do patrimônio nas sociedades modernas	24
2.1. Notas introdutórias	24
2.2. Metodologia de comparação da renda e do patrimônio entre os estratos sociais	40
2.3. A distribuição do patrimônio sempre mais desigual que a da renda	47
2.4. Desigualdade do patrimônio e da renda em países desenvolvidos: o caso franco-americano	52
2.4.1. <i>A desigualdade do patrimônio</i>	53
2.4.2. <i>A desigualdade da renda</i>	61
2.5. Desigualdade do patrimônio e da renda em países emergentes	67
2.5.1. <i>A desigualdade do patrimônio</i>	67
2.5.2. <i>A desigualdade da renda</i>	69
2.6. Desigualdade do patrimônio e da renda no Brasil.....	71
2.6.1. <i>A desigualdade do patrimônio</i>	72
2.6.2. <i>A desigualdade da renda</i>	75
3. A Tributação como instrumento de concentração de riqueza e renda - A regressividade do sistema tributário brasileiro.....	83
3.1. Notas introdutórias	83
3.2. A tributação sobre a renda no Brasil	86
3.3. A tributação sobre a propriedade no Brasil	96
3.4. A tributação sobre o consumo no Brasil	104
4. A tributação das doações e sucessões <i>causa mortis</i> no mundo – O caso franco-americano	109
4.1. Breve histórico da tributação das doações e sucessões <i>causa mortis</i> e conceitos gerais	110
4.2. O caso norte-americano.....	113
4.2.1. <i>As raízes da tributação das doações e sucessões causa mortis</i>	113
4.2.2. <i>A era dourada (The Gilded Age), a era progressiva (Progressive Era) e o movimento pela tributação das doações e sucessões causa mortis</i>	119
4.2.3. <i>Estabelecimento da tributação das sucessões causa mortis (estate tax) e de doações (gift tax)</i>	122
4.2.4. <i>A segunda grande guerra e o período do pós-guerra - a regressividade anglo-saxã</i>	126
4.2.5. <i>Manter ou abolir a tributação das doações e sucessões causa mortis?</i>	132

4.2.6.	<i>A produtividade fiscal arrecadatória do imposto das sucessões causa mortis e doações nos Estados Unidos</i>	140
4.3.	O caso francês	143
4.3.1.	<i>As raízes da tributação das doações e sucessões causa mortis na revolução francesa e no século XIX</i>	143
4.3.2.	<i>O período da primeira guerra e o após guerra</i>	148
4.3.3.	<i>O período após a segunda grande guerra - a progressividade, os trinta gloriosos e a atualidade</i>	150
4.3.4.	<i>A produtividade fiscal arrecadatória do imposto de sucessões causa mortis e doações francês</i>	153
5.	A tributação das transmissões por doações e sucessões <i>causa mortis</i> no Brasil e a concentração de renda e patrimônio no Brasil	155
5.1.	Panorama histórico da tributação das doações e sucessões <i>causa mortis</i> no Brasil.....	155
5.2.	Panorama atual no âmbito da Constituição da República de 1988	169
5.3.	A tributação de doação e sucessão <i>causa mortis</i> vista pela jurisdição constitucional brasileira na atualidade.....	176
5.3.1.	<i>A progressividade geral do ITCMD</i>	177
5.3.2.	<i>A progressividade do ITCMD considerando o grau do parentesco</i>	187
5.4.	Uma visão geral da tributação das transmissões <i>causa mortis</i> e doações nas legislações estaduais	190
5.5.	Tributação do fluxo sucessorial e a concentração de renda e patrimônio no Brasil.....	198
5.6.	Uma proposta de aperfeiçoamento da tributação sobre as transmissões por doações e <i>causa mortis</i> para o Brasil	205
6.	Conclusões	213
	Referências	230

1. Introdução

The purpose of these levies [inheritance and gift tax] and regulations [restriction on the rights of bequest] is not to raise revenue (release resources to government) but to gradually and continually to correct the distribution of wealth and to prevent concentrations of power detrimental to the fair value of political liberty and fair equality of opportunity. (RAWLS, 1999, p. 245)

We must make our choice. We may have democracy, or we may have wealth concentrated in the hands of a few, but we can't have both. (BRANDEIS, 2018)

Não existe mercado sem governo e não existe governo sem imposto; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza. Por isso, é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 46)

A primeira inquietação que levou ao desenvolvimento da presente tese foi minha inconformidade com a desigualdade econômica de renda e patrimônio entre os diversos estratos sociais, nos países subdesenvolvidos, em desenvolvimento, especificamente no Brasil, e nos países desenvolvidos, com o fluxo sucessorial de doações e heranças influenciando fortemente sobre a riqueza presente, como se a vida dos vivos, de alguma maneira, fosse definida pelos mortos¹, ou seja, como se o quadro agudo de desigualdade fosse uma realidade natural e imutável, que passaria de geração em geração sem qualquer empeço².

Os países têm níveis de desenvolvimento socioeconômicos diferentes, porém todos são tocados, em maior ou menor grau, pela chaga da desigualdade econômica. Obviamente que a situação é muito mais grave nos países subdesenvolvidos e em desenvolvimento, pois, como

¹ Analisando o caso da França, Thomas Piketty (2013, p. 638) aponta que o patrimônio herdado já seria superior a 60% do patrimônio total na França em 2010. No Brasil não é diferente, como se pode deduzir pelos dados dos declarantes do imposto de renda da pessoa física, onde aproximadamente a milésima parte dos declarantes é responsável por quase 17% do patrimônio total e percebe 45% de todas as heranças, legados e doações (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018b, Tabela 9 - Resumo das Declarações por Faixa de Rendimentos Totais (em salários mínimos) dos Grandes Números do AC2016).

² Já Max Weber (2001, p. 35), em “A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo”, anotava que “A participação nas funções econômicas envolve geralmente alguma posse de capital e uma dispendiosa educação e, muitas vezes, ambas. Hoje tais coisas são largamente dependentes da posse de riqueza herdada, ou, no mínimo, de certo bem estar material”.

se demonstrará, nestes há parcelas muito mais numerosas da população abaixo da linha da dignidade mínima da pessoa humana, até porque as rendas dessas parcelas são em termos reais menores do que a de suas contrapartes nos países desenvolvidos.

A segunda inquietação tem a ver com o papel que a tributação da renda e sobre o patrimônio (e especificamente sobre as transmissões gratuitas de bens³ e direitos – doações e sucessões *causa mortis*) pode desempenhar nesse processo de acumulação de renda e patrimônio, que tem se agravado nos últimos quarenta anos, com a renda e riqueza sendo cada vez mais apropriadas pelos estratos mais abastados nos diversos países, inclusive no Brasil.

Para delimitar o objeto da pesquisa, deu-se um corte metodológico para apreciar, em termos de tributação, apenas aquela sobre a transmissão gratuita de bens e direitos, esta que está associada ao fluxo de patrimônio entre gerações e que, acaso adequadamente calibrada, poderia limitar o trespasse de patrimônio entre gerações, o que poderia minorar as desigualdades dos pontos de partida na sociedade, impedindo a acumulação desenfreada pelos que estão no topo da pirâmide de renda e bens. Assim, como a preocupação sempre esteve voltada à perpetuação geracional de riqueza, a pesquisa se limitou a aprofundar o estudo sobre o impacto nesse processo da tributação sobre as transmissões a título gratuito de bens e direitos.

Para responder às inquietações acima, foi necessário investigar como ocorreu esse processo de acumulação de renda e patrimônio pelas classes mais ricas desde o século XIX até a atualidade, como a tributação sobre as transmissões patrimoniais a título gratuito de bens e direitos evoluiu nesse período e como ela influenciou nesse processo de aumento da desigualdade de renda e patrimônio. Ressalte-se que, apesar de a tributação sobre a renda desempenhar um papel até mais relevante sobre a acumulação de renda e patrimônio, por ter uma maior produtividade arrecadatória e ter obtido um amplo consenso social de que seria o principal instrumento tributário que respeitaria o princípio da capacidade contributiva, aqui se resolveu colocar luzes sobre a tributação sucessorial (doações e sucessões *causa mortis*), que, apesar de não ter o prestígio da tributação sobre a renda, tem um poder redistributivo inexplorado e tradicionalmente incide crônica e modestamente sobre os patrimônios transferidos (apesar de os países desenvolvidos operarem com altas alíquotas, muitos têm sofisticados e legais planejamentos elisivos que diminuem a imposição sucessorial, como se verá nesta tese, especificamente para o caso norte-americano).

³ Denominação que Dino Jarach (1996, p. 721-738) utiliza para o imposto incidente sobre transmissões patrimoniais por doações e sucessões *causa mortis*, a qual será utilizada eventualmente nesta tese.

Para tanto, os trabalhos dos economistas Thomas Piketty e Emmanuel Saez e todos aqueles que a eles neste século se juntaram (Anthony Atkinson, Facundo Alvaredo, Gabriel Zucman, Lucas Chancel e outros), quando se combinou a análise de dados fiscais, dados das contas nacionais dos países e de pesquisas domiciliares, do mundo europeu e anglo-saxônico (e de múltiplos países em desenvolvimento), forneceram a base teórica e de dados desta tese que puderam lançar luzes e explicações sobre a concentração de renda e de patrimônio que se vive atualmente, inclusive com amplo detalhamento histórico do último século ou de até dois séculos passados, além de demonstrar como a tributação da renda e das sucessões evoluiu nesse período, ou seja, há elementos para um estudo do binômio desigualdade econômica e tributação de renda e patrimonial de um ou dois séculos que permite situar o quadro do presente. Também no tocante à evolução da tributação sucessorial, deve-se aqui reconhecer a influência dos estudos do sociólogo alemão Jens Beckert, voltados à sociologia econômica, com análise da evolução do direito de herança e da tributação respectiva, com publicação de livro seminal (*Inherited Wealth*) sobre o assunto (BECKERT, 2008), analisando os debates parlamentares e todas as vicissitudes que moldaram o direito de herança e a tributação sucessorial nos Estados Unidos, França e Alemanha desde fins do século XIX. Isso, de alguma forma, também foi um elemento de influência para a escolha dos Estados Unidos e França como parâmetros de comparação da desigualdade de renda e patrimônio e da tributação sucessorial com o ocorrido e praticado no Brasil, como feito nesta tese.

Relevante anotar que a presente tese está estruturada em 04 partes, sendo a primeira devotada ao estudo da desigualdade de renda e patrimônio nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, com foco nos Estados Unidos, França e Brasil. Alicerçada a compreensão de como a desigualdade de renda e patrimônio evoluiu nos últimos dois séculos e como se encontra atualmente, estuda-se a influência da tributação nesse processo. Começa-se com a análise da tributação brasileira, sobre renda, patrimônio e consumo, para daí propriamente avançar na sequência para a tributação sucessorial, inicialmente nos Estados Unidos e França, com análise histórica e atual, para concluir com a análise da tributação sucessorial brasileira.

Importante registrar que a presente tese detém clássicos elementos de direito comparado⁴, porque, em essência, da análise histórica e atual da tributação sucessorial franco-

⁴ Francisco Ovídio (1984) considera o direito comparado como uma “disciplina científica que tem por objeto o estudo comparativo-sistemático de instituições ou sistemas jurídicos diversamente situados no espaço ou no tempo, com a finalidade de estabelecer os pontos comuns e as diferenças existentes entre eles, para compreender a sua evolução e determinar os parâmetros para o seu aperfeiçoamento e reforma”.

americana, objetivar-se-á compreender a evolução e estado atual da tributação sucessorial brasileira, culminando com propostas de aperfeiçoamento dela. De ressaltar que, como já ensinava Caio Mário da Silva Pereira (1955, p. 38), a investigação comparatista tem que ir além da mera análise dos diplomas legislativos, devendo analisar a doutrina, jurisprudência e, ancorado em lição de Túlio Ascarelli, abordar “as premissas implícitas’ dos sistemas em foco, econômicas, sociais, doutrinárias, às vezes não formuladas, mas sempre presentes nos sistemas de direito”. Efetivamente foi isso que se buscou, como se verá, ao se fazer o confronto da imposição citada entre o Brasil, Estados Unidos e França, com foco nos debates parlamentares, influência de movimentos sociais e políticos na formatação dessa tributação, discussão de decisões judiciais e de posições doutrinárias.

Assim, mais minudentemente, no tópico do item 2 da presente tese será demonstrada a evolução da percepção da desigualdade econômica no debate público desde fins do século XIX até o presente, como um problema que ora deveria ser enfrentado, ora sublimado, bem como por que aqui se defende que se trata de um problema relevante na atualidade, como condição para melhoria de vida dos cidadãos e fortalecimento dos espaços democráticos nas sociedades contemporâneas.

Dentro da visão comparatista, será feito ainda um amplo apanhado da desigualdade de renda e patrimônio em países desenvolvidos, especificamente nos Estados Unidos e na França, por representarem na atualidade dois modelos de atuação capitalista com muitos pontos de contato, porém com especificidades que representam o mundo anglo-saxônico e europeu continental, em países em desenvolvimento e no Brasil.

Para medir a desigualdade, será utilizada a metodologia por estratos percentuais da população, como fazem os investigadores antes citados, evitando definições fluídas como classe média, classes de A a E, as quais podem variar ao gosto ideológico do pesquisador, já que falta um critério objetivo e universal para definir seus componentes. Assim, como exemplo de análise por estrato percentual, vai se investigar o patrimônio do centésimo mais rico de um país, que será denominado percentil mais rico ou *Top 1%*. Dessa forma, o critério por estrato percentual é objetivo e seus integrantes independem de qualquer viés investigativo.

Relevante ressaltar que serão apresentadas separadamente as desigualdades de patrimônio e de renda, inclusive porque a primeira é sempre mais aguda do que a segunda. No tocante à desigualdade de renda, sempre que possível será destacada a desigualdade da renda oriunda do trabalho, daquela oriunda da renda do capital.

O tópico do item 2 conclui avaliando a desigualdade de renda e patrimônio no Brasil, por estratos populacionais, basicamente neste século XXI, pois há um ponto comum nos países em desenvolvimento, que diverge dos países desenvolvidos. Estes têm dados da desigualdade de patrimônio e renda e da evolução da tributação de renda e sucessorial velha de até dois séculos (ou pelo menos um século). Já aqueles se caracterizam por terem poucos dados ou dados mais recentes, o que dificulta a análise histórica e comparatista. Obviamente que é a existência de dados que permite os estudos pela academia e densifica o debate público. Os países ditos desenvolvidos não o são pela riqueza. Isso é consequência. O desenvolvimento decorre de uma percepção mais acurada da realidade e isso somente se consegue com dados e estudos acadêmicos, que auxiliam a definição das políticas públicas. Em todo caso, a análise do caso brasileiro foi ajudada sensivelmente pela liberação de dados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para este século XXI, pelas conclusões da tese de doutoramento de Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016), que analisou a concentração de renda entre os ricos (percentil mais rico da sociedade brasileira) de 1926-2013, com dados fiscais, das contas nacionais e de pesquisas domiciliares, e pela pesquisa de Marc Morgan (2017), associado ao grupo de pesquisa de Thomas Piketty, da *Paris School of Economics*.

Demonstrada a evolução da desigualdade de renda e patrimônio desde o século XIX, quando há dados, no século XX e XXI, no tópico do item 3 passa-se ao estudo da tributação brasileira e serão analisadas as bases de imposição sobre renda, patrimônio e consumo, enfocando a regressividade de nosso sistema tributário atual, a indicar os desafios para construção de um sistema tributário que respeite o princípio da capacidade contributiva e seja efetivamente progressivo, como orientado pelo art. 145, § 1º, da Constituição da República de 1988.

Relevante anotar que se demonstrará como a tributação incide atualmente nas três bases tributárias citadas, apontando as principais exclusões dessas bases que dificultam a instituição de um sistema tributário progressivo e justo. Assim, na tributação sobre a renda, além de breve histórico de sua introdução no Brasil, será apresentada como os diversos tipos de rendimentos são submetidos à tributação (ou não), e qual o fundamento ideológico que estruturou o atual sistema de tributação sobre a renda brasileiro, apontando suas assimetrias. No caso da tributação patrimonial, além de breve histórico, o enfoque se volta às bases tributáveis que sofrem a incidência dos impostos patrimoniais sobre estoque, em bases anuais, quando também se demonstrarão as bases tributárias que escapam da tributação, ressaltando que a apreciação da tributação sobre transmissão a título gratuito de bens e direitos (doações e

sucessões *causa mortis*) ficará para o tópico seguinte. Por último, debate-se a relevância tributação sobre o consumo. Nas três situações, compara-se a situação brasileira com a dos países da OCDE.

Já no tópico do item 4 se avaliarão todas as vicissitudes históricas do imposto sucessorial *causa mortis* e doações moderno. Aqui, como no tópico do item 2, foi escolhida a tributação sucessorial na França e nos Estados Unidos, que igualmente representam dois modelos de tributação, um dos países da Europa continental e outro dos países anglo-saxônicos, para funcionar como análise de direito comparado em face da tributação sucessorial brasileira. A análise histórica nesses dois países demonstrará os desafios desse tipo de tributação, que tem como fim primeiro evitar a acumulação desenfreada de patrimônio entre gerações, para que a riqueza do passado não termine dominando o presente, e secundamente carrear recursos para o Estado financiar suas políticas públicas.

Será feita uma breve análise histórica das raízes do imposto sobre heranças e doações, para daí estudar o imposto sucessorial nos Estados Unidos, o qual existe no âmbito da União (com incidência sobre todo o patrimônio transferido) e de múltiplos Estados (em regra, sobre as doações, quinhões e legados recebidos). Serão analisadas as raízes históricas da tributação das doações e sucessões *causa mortis*, enfocando os movimentos políticos e sociais de fins do século XIX e começo do século XX que combatiam a acumulação de riqueza da época dos barões ladrões (*robber barons*), que não tinham um viés de guerra de classe, mas de uma tradição liberal meritocrática que remeteria à pretensa idílica república que existiria na época dos pais fundadores da nação, o que culminou com a instituição do moderno imposto de renda e sucessorial na década de 1910 no âmbito federal, no governo do presidente Democrata Woodrow Wilson.

A iniciativa acima revolucionou completamente a tributação norte-americana, antes fundada essencialmente sobre tributos incidentes sobre o consumo e rendas aduaneiras no século XIX, para um regime centrado essencialmente na tributação direta sobre a renda, no qual a tributação sobre o consumo até hoje joga um papel marginal, sendo uma interessante singularidade norte-americana, pois a tributação sobre o consumo foi também revolucionada pela iniciativa francesa de tributação sobre valor agregado nos anos 1950, esta que não deitou raízes nos Estados Unidos. Na sequência serão analisadas as dificuldades que o novo regime de tributação enfrentou na época da bonança financeira dos anos 1920 nos Estados Unidos, quando o governo foi dominado por presidentes republicanos, que defendiam ontem como hoje os cortes de impostos, tentativas de retornar ao regime anterior ao final baldadas pela

responsabilidade dos políticos norte-americanos e pela crise de 1929. Serão estudados também os movimentos dos anos 1930, com o *new deal* de Roosevelt, quando o imposto sucessorial atingiu sua maior participação nas rendas federais norte-americanas. Na sequência será analisada a época após a segunda guerra mundial, na chamada era das finanças fáceis, como dito por W. Elliot Brownlee (1996, p. 89-129), quando o imposto de renda virou um imposto de massa e a tributação sucessorial atingiu cada vez mais as famílias norte-americanas, com a instituição de uma progressividade nunca antes vista, movimento que atingiu seu fastígio no final dos anos 1960. Será ainda apreciada a reação neoliberal de meados dos anos 1970, dominada pelos economistas de Chicago, a qual culminou com a proposta de extinção da tributação sucessorial a partir de 2010, o que não foi levada a cabo pela mudança da política para o governo democrata de Barack Obama e pela crise de 2008. Concluindo, ainda no caso norte-americano, estudar-se-á os engenhosos esquemas elisivos que diminuem a produtividade arrecadatória do imposto sucessorial, bem como a própria produtividade arrecadatória do imposto sobre heranças e doações no âmbito federal.

Já no caso francês, serão igualmente estudadas as raízes da tributação sucessorial, que tem origem mais antiga do que nos Estados Unidos, pois introduzida pelos revolucionários franceses de 1789, estes que implantaram um sistema de controle patrimonial ainda hoje moderno, que transformou a França em um interessante e completo caso de observatório de evolução patrimonial da sociedade. A tributação sucessorial francesa revolucionária se fez dentro de um arcabouço que buscava privilegiar a tributação direta, quando se criaram 04 contribuições diretas com o fito de extinguir os odiados impostos especiais sobre consumo e sobre as rendas aduaneiras do antigo regime, extinção que não se mostrou viável em decorrência das necessidades fiscais do Estado francês. Serão analisadas as ideologias que enfraqueciam um debate mais qualificado do imposto de herança na França do século XIX, o que somente permitiu a reformulação da tributação sucessorial em 1901, quando já se debatia em toda parte a necessidade desse tipo de tributação. Na sequência, serão abordadas as dificuldades após a primeira guerra mundial, o que exigiu aumentos de impostos, inclusive sucessoriais, para fazer frente à falência fiscal dos estados beligerantes, o período dos trinta gloriosos após a segunda guerra mundial e produtividade do imposto sucessorial para as rendas francesas.

De ressaltar que o estudo do caso norte-americano será mais profundo do que o similar francês, porque a tributação sucessorial nos Estados Unidos era e continua sendo uma área em que grassa grave divisão dentro da sociedade norte-americana, tendo os oponentes desta forma de tributação dado a alcunha de imposto da morte (*death tax*) para ela (GRAETZ; SHAPIRO,

2005, p. 4). Na verdade, desde os anos 1970, a controvérsia continua viva nos Estados Unidos (BECKERT, 2008, p. 12). No caso francês, em outro vértice, os maiores debates ficaram no século XIX e começo do século XX, quando havia forte oposição da tributação direta sobre a renda e sucessões, o que foi superado pelas necessidades fiscais das grandes guerras.

Já o tópico do item 5 e último está devotado inicialmente para o estudo histórico da tributação sucessorial no Brasil, com suas raízes desde o Império, passando pela análise dos debates dos Constituintes de 1934, quando houve uma alteração sensível do Imposto de raízes imperiais, da Reforma Tributária de 1965 e chegando aos debates dos Constituintes de 1988, para daí se compreender os fundamentos da tributação das transmissões a título gratuito de bens e direitos no Brasil, quando se verificará que nossa história nessa modalidade de tributação difere em profundidade do que ocorreu nos Estados Unidos e França. Relevante anotar que o estudo dos debates das Constituintes de 1934 e 1988, quando a tributação sucessorial sofreu maiores alterações, pareceu a única maneira de captar o que ocorreu na história da tributação sucessorial brasileira, pois a história e a doutrina jurídica nacionais são avaras nessa seara. Essa análise de direito comparado, com foco nos debates constituintes e nas normas constitucionais produzidas, demonstrará a superficialidade dos debates sobre a tributação sucessorial no Brasil, a qual não foi objeto dos debates qualificados que ocorreram no hemisfério norte. Ao revés, demonstrar-se-á que, em diversos momentos, estávamos na absoluta contramão do que ocorria alhures.

Compreendida as raízes dessa modalidade de tributação no Brasil, inclusive em face dos exemplos norte-americano e francês, apresenta-se a posição atual de nossa jurisprudência constitucional sobre duas questões sensíveis dessa modalidade de tributação, especificamente sobre a progressividade geral das alíquotas e sobre a possibilidade de graduação das alíquotas a depender do grau de parentesco daquele que recebe o dom (donatário, herdeiro ou legatário) em face do doador ou do *de cuius*. Aqui, em essência, haverá uma análise da compreensão do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição da República, o que denunciará, reflexamente, o grau de maturidade de nossas discussões nessa área na atualidade. Na verdade, como se verá, nossa jurisdição constitucional funciona com um espelho da profundidade das discussões que já produzimos sobre essa matéria, o que não poderia ser diferente.

Ainda neste item 5 se faz uma análise dos principais pontos das 27 legislações estaduais brasileiras da tributação sucessorial, destacando seus principais aspectos e singularidades, bem como os desafios que se impõem. A análise de todas as legislações

estaduais à luz da existência, ou não, da progressividade, do percentual das alíquotas, das alterações recentes tendo em visto à crise fiscal dos Estados e do valor do fluxo sucessorial por Estado permitirá desenvolver uma visão global dessa imposição no Brasil, indicando as rotas para a modernização da tributação sucessorial brasileira.

Interligado com a análise da legislação estadual, será avaliada a produtividade arrecadatória dessa forma de tributação, comparando sua evolução no decênio encerrado em 2016 com os demais tributos, como feito para os Estados Unidos e França (nesses países citados, a análise pode remontar a um ou dois séculos). Indo além, será confrontado o fluxo sucessorial (heranças, legados e doações recebidas e declaradas anualmente na declaração de imposto de renda das pessoas físicas) em face do patrimônio total das pessoas físicas no curso do decênio terminado em 2016, o que apresentará o percentual do patrimônio total que é transmitido por doações e heranças ano a ano. Será feita ainda uma comparação do fluxo sucessorial (doações, heranças e legados) com o imposto efetivamente pago, o que permitirá apontar a alíquota real e efetiva dessa forma de tributação no Brasil.

À luz da análise da atual tributação brasileira, conclui-se com uma proposta de modernização para a tributação sobre as transmissões a título gratuito no Brasil.

2. Desigualdade de renda e do patrimônio nas sociedades modernas

2.1. Notas introdutórias

Quando se fala em desigualdade nas sociedades, pode-se estudá-la em múltiplas dimensões, de renda, riqueza, saúde, expectativa de vida, gênero, educacional, por etnias, por pertencimento a grupos sociais, por acesso a direitos fundamentais e sociais, profissionais etc., dentro de cada país, ou entre países, blocos econômicos e subcontinentes (COSTA, 2015).

Apesar de ser algo reducionista debater apenas a desigualdade de renda e patrimônio, como se fará neste tópico, deve-se reconhecer que as desigualdades vitais (diferença de expectativa de vida ao nascer, taxa de mortalidade infantil, grau de morbidade etc.) e sociais (escolaridade, qualificação profissional, posição hierárquica em organizações etc.) têm um alto grau de correlação com as desigualdades econômicas. Ademais, como a presente tese está voltada à discussão sobre a acumulação de renda e riqueza gerada pela ausência de tributação sobre transmissões gratuitas de bens e direitos (transmissões por doações e sucessões *causa mortis*) vinculada à real capacidade contributiva dos contribuintes, o foco do presente tópico versará sobre a desigualdade de patrimônio e renda nas sociedades contemporâneas, na atualidade e remontando aos séculos XIX e XX, para demonstrar que este é um problema maior na sociedade atual, o qual precisa ser enfrentado em múltiplas frentes, quer no âmbito interno das instituições públicas e privadas (acesso a cargos, políticas afirmativas, enfrentamento de discriminações etc.), quer na ação estatal em si mesma, do lado das políticas públicas na via do gasto público, mas também do lado da receita pública. Na vertente da receita pública avulta a importância de uma tributação aderente à capacidade contributiva dos contribuintes, que possa, de um lado, carrear recursos para o Estado implementar os serviços públicos necessários a minorar as desigualdades sociais e, de outro lado, que possa ser uma barreira em si mesma à hiperconcentração patrimonial das classes mais favorecidas, como se tem visto nos últimos 40 anos, nos países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Modernamente, a percepção social e acadêmica sobre o problema da desigualdade de renda e patrimônio pode ser vista em quatro fases⁵:

- a primeira fase, de fins do século XIX até a segunda grande guerra;

⁵ Uma profunda explanação dos fundamentos sociológicos e dos movimentos intelectuais para compreender a desigualdade desde os fins do século XIX até os dias atuais, nessas fases citadas, pode ser vista em Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 30-150).

- a segunda fase após a segunda guerra mundial e até os anos 1970;
- a terceira fase no último quartel do século XX;
- e a quarta e última fase no presente século XXI.

Na primeira fase avultou o surgimento da percepção da desigualdade de renda e patrimônio com a ideia de classes sociais, estruturação do movimento operário e sindical, aparecimento dos movimentos popular e progressivo nos Estados Unidos em fins dos séculos XIX e começo do XX, estes com forte combate à acumulação de riqueza norte-americana da era dourada (*gilded age*) do último quartel do século XIX, em um momento em que a acumulação e concentração de renda e riqueza pelas classes abastadas atingiam seu zênite na *Belle Époque* dos dois lados do Atlântico.

Em decorrência desse amadurecimento intelectual e de percepção do grau de desigualdade extrema na Europa e nos Estados Unidos pela acumulação capitalista do final do século XIX, esses movimentos terminaram conseguindo colocar a agenda da desigualdade em primeiro plano, quando se instituiu a tributação sobre a renda nos países europeus, nos Estados Unidos e em outros países⁶, e sobre doação e herança⁷.

Obviamente que esse não foi um movimento sem retrocessos, pois, como exemplo, nos anos 1920 nos Estados Unidos, período governado por Presidentes Republicanos, com o Departamento do Tesouro sob condução do magnata Andrew Mellon, e de grande bonança financeira, tentaram-se reverter as inovações em matérias tributárias, tentativas ao final baldadas por resistências no Congresso, pela crise de 1929 e posterior subida ao poder do Presidente Democrata Franklin Delano Roosevelt a partir de março de 1933 (STEINMO, 1993, p. 94-97; BECKERT, 2008, p. 186), quando se iniciou com o *new deal* uma nova escalada na tributação pessoal, sobre renda e transferências a título gratuito (doações e sucessões *causa mortis*), o que culminou, por exemplo, com a incidência do imposto de renda sobre amplos estratos da população com a quantidade de contribuintes saindo de 3,9 milhões em 1939 para 42,6 milhões em 1945 (BRONWLEE, 1996, p. 96). Do outro lado do Atlântico, entretanto, os prejuízos da Primeira Guerra não permitiam esse tipo de iniciativa, e na França, por exemplo, os impostos globalmente tiveram suas alíquotas aumentadas nos anos 1920 (DELALANDE, 2011, p. 296).

⁶ Como exemplos, em 1909 no Reino Unido; 1913 nos Estados Unidos; 1914 na França; 1922 na Índia; 1925 no Brasil; e 1932 na Argentina (PIKETTY, 2013, p. 32; NÓBREGA, 2004, p. 21).

⁷ Como exemplos, em 1894 no Reino Unido; em 1901 houve a reformulação da tributação de herança na França instituída originalmente na revolução francesa; em 1906 na Alemanha; e em 1916 nos Estados Unidos (ADAMS, 2001, p. 362; PIKETTY, 2013, p. 540; BECKERT, 2008, p. 170).

Uma segunda fase da percepção da desigualdade teve início após a Segunda Grande Guerra mundial, quando houve uma enorme escalada na tributação pessoal progressiva nos países anglo-saxônicos, com alíquotas máximas quase confiscatórias, como se pode ver nos gráficos do World Inequality Report (2018, p. 260). Nesse momento veio a lume o trabalho do economista russo naturalizado norte-americano Simon Kuznets, laureado com o prêmio Nobel em 1971, que, em 1955, defendeu a tese de que a desigualdade de renda seguiria uma curva em “U” invertido, primeiramente aumentando com a industrialização e depois declinando nas fases mais avançadas do capitalismo, com mudança dos trabalhadores para os setores de alta produtividade, em um processo automático de desenvolvimento das economias⁸ (KUZNETS, 1955). Tal curva ficou conhecida como curva de Kuznets.

Importante ressaltar que o trabalho de Simon Kuznets foi uma contribuição substantiva no tocante ao estudo da desigualdade, pois pela primeira vez alguém tinha utilizado os dados das declarações do imposto de renda para um estudo da espécie. Simon Kuznets utilizou as declarações do imposto de renda desde sua instituição nos Estados Unidos em 1913, indo até 1948, juntamente com as estimações da renda nacional, estabelecidas anos antes por ele próprio, o que deu base empírica para a curva de Kuznets (PIKETTY, 2013, p. 31).

Por essa explicação, os países desenvolvidos tinham atingido uma desigualdade crescente no processo de industrialização do século XIX e começo do século XX, para daí iniciar uma inexorável diminuição da desigualdade como se vinha verificando nos anos 1940. De ressaltar que essa narrativa era muito interessante para o período da guerra fria, dos *trente glorieuses* (os trinta gloriosos, como é chamado na França o período de rápido crescimento de 1945 a 1975), para demonstrar a superioridade dos países capitalistas em face do mundo comunista, e uma expressão anglo-saxônica⁹ bem resume essa interpretação - o crescimento é

⁸ Apesar de haver uma crença disseminada de que o desenvolvimento econômico é uma marcha sempre avante para um aumento da riqueza e consequente aumento do bem-estar das sociedades, salvo quando há eventos cataclísmicos, como guerras, deve-se reconhecer que nem sempre os fatos históricos corroboram essa rósea hipótese. O caso argentino é exemplar. A Argentina da segunda década do século XX tinha uma renda *per capita* maior que a da França, Alemanha, Áustria, Dinamarca, entre outros, estando provavelmente entre as 10 maiores rendas *per capita* do mundo de então. Isso não impediu, a partir dos anos 1930, de a Argentina entrar em conflitos políticos, instabilidade institucional, alta inflação, tendo perdido o *boom* de crescimento após a segunda guerra mundial, e se transformado em um indistinguível país de renda média, como o Brasil ou México. Destes tempos áureos remanesceu apenas uma menor desigualdade de renda em face dos dois últimos países citados (ALVAREDO, 2010).

⁹ Ao longo desta tese, as expressões e citações em língua estrangeira foram traduzidas por mim, salvo se expressamente indicado em contrário. Ainda, por respeitar a compreensão dos leitores dos idiomas outros utilizados, coloquei em nota de rodapé a versão original em língua estrangeira.

uma maré crescente que levanta todos os barcos¹⁰-, como anotado por Thomas Piketty (2013, p. 30-37)¹¹.

O Estado Social e o intervencionismo estatal, com o processo de diminuição da desigualdade de patrimônio e renda, atingiram seu zênite nos anos 1960. Os ideais igualitários estavam ainda muito presentes no início dos anos 1970, como se viu, por exemplo, no programa de governo do malogrado candidato Democrata à Presidência norte-americana em 1972, George McGovern, que tinha proposto a abolição das heranças acima de 500 mil dólares (equivalente a dois milhões de dólares a preços de 1995) e, no curso da campanha, suavizara a alíquota para “apenas” 77%, o que não impediu a ampla reeleição do presidente Richard Nixon (BECKERT, 2008, p. 196; GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 100). Em todo caso, Nixon ainda tinha sido, nas palavras de Noam Chomsky (2017), o último presidente do *New Deal*, tendo em seu governo criado a legislação de proteção do consumidor, o estabelecimento de normas de segurança e higiene no ambiente do trabalho e a Agência de Proteção Ambiental. E nessa mesma toada, não se deve esquecer que John Rawls (1999), em sua teoria da justiça, que veio a lume no começo dos anos 1970, largamente definiu a justiça em termos de igualdade, ou seja, claramente dentro de um arcabouço sócio-político que vinha das décadas precedentes.

Noam Chomsky (2017) advoga que houve uma mudança de ideologia dos anos 1960 para os anos 1970, a partir de uma frente de interesses empresariais que resolveram enfraquecer os espaços democráticos alcançados na primeira década citada, como se viu com o Memorando Powell, subscrito pelo advogado Lewis F. Powell Jr. em 1971, este logo indicado para o cargo de juiz da Suprema Corte por Nixon, que foi dirigido à poderosa Câmara de Comércio norte-americana.

Neste Memorando, Lewis F. Powell Jr. asseverava que o sistema empresarial norte-americano estava sendo atacado por uma frente de esquerdistas e, contra isso, era preciso reagir montando um grupo de *scholars* em ciências sociais que acreditassem no sistema, que inclusive avaliassem livros na área de economia, ciência política e sociologia, e monitorassem as redes de televisão, rádios e jornais, além de ter porta-vozes de alta competência e participação em palestra nas universidades (POWELL JR., 1971). Noam Chomsky cita ainda nessa reação o relatório de 1975 da Comissão Trilateral (comissão não governamental, formada por liberais dos Estados Unidos, Europa e Japão, ainda hoje em atividade, agora com países da América do Norte, União Europeia e Ásia Pacífico), cujos membros posteriormente foram alçados a

¹⁰ A expressão original em língua inglesa é: “*Growth is a rising tide that lifts all boats*”.

¹¹ Com o aumento da desigualdade, em maior ou menor grau, nos países desenvolvidos a partir dos anos 1970 do século passado, todos continuam a procurar a curva de Kuznets, sem achá-la.

posições chaves no governo Carter, como o próprio diretor da Comissão, Zbigniew Brzezinski, que foi assessor de segurança nacional em todo governo Carter.

De acordo com o relatório sobre a governabilidade de democracias apresentada à Comissão Trilateral, no tópico referente aos Estados Unidos, escrito por Samuel Huntington (1975), asseverava-se que, na década de 1960, houve um substancial incremento da atividade governamental em educação, seguro social, juros da dívida pública e saúde, trazendo preocupações quanto à solvência financeira do país, aliado a um decréscimo da autoridade governamental, e dúvidas sobre a solvência política do governo, ou seja, o pêndulo dos impulsos democráticos dos anos 1960 teria ido longe demais, por excesso de democracia. Era preciso haver um maior grau de moderação no exercício da democracia.

Assim, a partir de meados dos anos 1970, o humor nos países desenvolvidos com a crescente intervenção estatal mudou e isso culminou com ascensão ao fim e ao cabo de Margareth Thatcher no Reino Unido e Ronald Reagan nos Estados Unidos. Começava a maré montante dos economistas conservadores, com sua influência no último quartel do século XX, com Prêmios Nobel atribuídos sucessivamente aos seus máximos representantes, como se viu em 1974, com Friedrich von Hayek, e com os economistas da Escola de Chicago, Milton Friedman em 1976, Theodore Schultz em 1979 e George Stigler em 1982. Agora não se via qualquer problema na desigualdade. Assim, a desigualdade deixou de ser uma preocupação ou um problema político a ser enfrentado. Iniciava-se a terceira fase das discussões sobre desigualdade de renda e patrimônio, que agora deixara de ser um problema, como proposto pelo pensamento liberal. A partir de então as discussões sobre desigualdade de patrimônio e renda foram relegadas a um plano secundário (SOUZA, 2016, p. 88).

Milton e Rose Friedman (1980, capítulo 5), por exemplo, comparavam a desigualdade econômica oriunda de uma herança como da mesma espécie da desigualdade de talentos, não havendo diferença ética entre elas. E que a vida não seria justa, havendo muitos benefícios com essa injustiça, como poder olhar as pernas de Marlene Dietrich ou assistir uma luta de Muhammad Ali. Citavam ainda uma jogada de bacará, na qual os jogadores começavam com uma pilha igual de fichas e no final terminavam em situações desiguais, sendo que nem o perdedor aceitaria participar desse jogo se sempre, ao final, os mais sortudos fossem obrigados a equalizar a quantidade de fichas com os perdedores. Nessa toada, as sociedades deveriam apenas buscar a igualdade de oportunidades, reconhecendo que mesmo essa é imperfeita, porque as pessoas são diferentes em suas habilidades, mas que não poderia haver empecilho para avanço pessoal em decorrência de nascimento, nacionalidade, cor, a religião, sexo ou

qualquer outra característica irrelevante, cabendo na espécie a expressão revolucionária francesa: “Uma carreira aberta aos talentos”¹². Jamais deveria se procurar uma igualdade de resultados, pois no final acabaria sem igualdade, nem liberdade. Assim, não havia mais necessidade de preocupação com a desigualdade de renda e patrimônio.

As ideias acima foram dominantes no final do século XX, quando, na virada do milênio, os economistas Thomas Piketty e Emmanuel Saez (2003) apresentaram o artigo “*Income Inequality in the United States – 1913-1998*”, na linha de trabalhos antes desenvolvidos por Thomas Piketty (2001 e 2003) para a França e Anthony Atkinson (2002) para o Reino Unido, iniciando a quarta fase da discussão sobre desigualdade no mundo. Esses trabalhos acadêmicos reavivaram o debate sobre desigualdade de renda e patrimônio, até porque a fúria liberal dos anos 1980 já havia perdido sua força.

Interessante ressaltar que a pesquisa de Thomas Piketty, da *Paris School Economics*, e Emmanuel Saez, da Universidade da Califórnia, Berkeley, utilizou os dados do imposto de renda desde sua instituição nos Estados Unidos, de 1913 até 1998, disponibilizados pelo *Internal Revenue Service* (Departamento do Imposto de Renda da Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos), com dados das contas nacionais, como outrora fizera Simon Kuznets, em meados dos anos 1950. Teve, por óbvio, mudanças metodológicas (Kuznets analisou até o mais alto percentil (centésimo da população) de renda e utilizou o indivíduo como unidade base; já Piketty e Saez explodiram o percentil mais rico em milésimo e décimo de milésimo e utilizaram o declarante do imposto de renda como unidade base) e também agora foram utilizados os dados da declaração do imposto de sucessão *causa mortis – estate tax* – para completar a análise dos maiores detentores de rendimento de capital. Como resultado, não sem alguma surpresa, quando se analisou a renda do decil mais rico da população (a décima parte – 10% - da população com maior renda) para o período de 1913-1998, ao invés da curva de Kuznets (“U” invertido), obteve-se um “U” normal, com este decil mais abonado tendo se apropriado de uma renda na faixa de 45% da renda total até o final dos anos 1930, para daí ter uma queda acentuada de participação na renda nacional durante a segunda guerra mundial, quando se atingiu uma apropriação de pouco mais de 30%, para, após os anos 1970, iniciar uma recuperação, alcançando pouco mais de 40% em 1998 (PIKETTY; SAEZ, 2003, p. 11).

Para justificar a curva em “U” do decil mais rico, Thomas Piketty e Emmanuel Saez (2003) suscitaram as seguintes explicações:

¹² Os autores utilizaram a expressão *une carrière ouverte aux les talents* (FRIEDMAN e FRIEDMAN, 1980, p. 132).

- A partir da evolução da renda das frações do decil (percentil e suas frações), verificou-se que houve uma grande queda de participação da renda desses estratos mais abonados, no curso da segunda guerra, decorrente da ação do *National War Labor Board*, criado em 1942 e dissolvido em 1945, que aprovava todas as mudanças salariais e era mais condescendente com aqueles que recebiam baixos salários;
- Houve uma redução do rendimento do capital no curso do século XX decorrente dos choques de destruição do capital que seus detentores sofreram com a Primeira Guerra Mundial, com a crise de 1929 e a Segunda Guerra Mundial, aliado à tributação progressiva sobre renda, doações e sucessões *causa mortis* que veio a lume a partir do início dos anos 1940, sendo certo que não havia havido uma completa recuperação dos detentores do capital desde então, pois se viu que, no final do século passado, apesar da grande recuperação de renda do percentil mais rico, a maior parte dessa renda era proveniente do rendimento do trabalho (os trabalhadores ricos substituíram os rentistas no topo da distribuição de renda, ou, na expressão cunhada pelos autores, os trabalhadores ricos substituíram os colecionadores de cupões¹³). Esse aumento do rendimento do trabalho a partir dos anos 1970 não decorreria de mudanças tecnológicas, pois tal quadro não se via na Europa, esta igualmente submetida aos avanços da tecnologia, mais parecendo que havia uma mudança de normas sociais nos Estados Unidos que passaram a aceitar altíssimos salários em seu meio empresarial;
- No tocante ao milésimo mais rico, viu-se a mesma destruição de capital com a primeira guerra mundial, crise de 1929 e segunda guerra mundial nos Estados Unidos, França e Reino Unido, sendo que esses dois últimos sofreram mais em decorrência da destruição física. Dessa forma, assistiu-se a mesma diminuição da renda desse estrato nos 03 países citados no curso da primeira metade do século XX, porém, enquanto nos Estados Unidos houve uma forte recuperação após o fim dos anos 1970, na França a participação desse estrato manteve-se basicamente igual após a segunda guerra até o fim do século XX e no Reino Unido houve uma recuperação, porém inferior ao visto nos Estados Unidos. Considerando que esses países estão na fronteira da tecnologia, esses padrões diferentes não poderiam ser

¹³ Os autores utilizaram a expressão “*working rich have now replaced the coupon-clipping rentiers*” (PIKETTY; SAEZ, 2003, p. 3).

explicados pelas mudanças tecnológicas. No caso norte-americano, o alívio da tributação progressiva após os anos 1980 e uma maior tolerância social aos altos rendimentos do trabalho são uma melhor explicação.

As conclusões acima colocaram em xeque as explicações que viam na corrida entre a educação e tecnologia a justificativa para as disparidades de rendimentos como visto nos Estados Unidos. Defendia-se que a oferta e demanda de qualificações (*skill-biased technological change* ou progresso técnico com viés para habilidades), que depende, do lado da oferta, da qualidade do sistema educativo e das tecnologias para produzir bens e serviços, e, do lado da demanda, das necessidades crescentes por trabalhadores qualificados por parte do mercado de trabalho, seria a questão central para justificar as diferenças de rendimentos do trabalho (AUTOR, 2014). Porém, tal justificativa vem sendo considerada insuficiente para explicar toda a desigualdade de renda que tem ocorrido nos últimos 40 anos de forma assimétrica nos diferentes países desenvolvidos que estão submetidos à mesma revolução tecnológica e também por não explicar o surgimento dos superquadros no mundo corporativo anglo-saxônico (PIKETTY, 2013, p. 482-486; ALVAREDO; ATKINSON; PIKETTY, 2013; SOUZA, 2016, p. 127).

A partir daí os trabalhos sobre desigualdade de renda e patrimônio tomaram vulto em múltiplas frentes e países, na linha da abordagem de Piketty¹⁴ e seus parceiros de pesquisa como Emmanuel Saez, Gabriel Zucman, Anthony Atkinson, Facundo Alvaredo (ATKINSON; PIKETTY, 2010; PIKETTY, 2011; ATKINSON; PIKETTY; SAEZ, 2011; ALVAREDO; ATKINSON; PIKETTY, 2013; PIKETTY; ZUCMAN, 2014; ALVAREDO; GARBINTI; PIKETTY, 2017), ou com críticas às suas conclusões (ACEMOGLU; ROBINSON, 2015; SUTCH, 2017), sendo o ponto alto dessa narrativa o lançamento em 2013 na França do livro “O Capital no Século XXI” (*Le capital au XXI^e Siècle*) de Thomas Piketty, um compêndio de 970 páginas na versão francesa, com tradução para o inglês no ano seguinte (*Capital in the Twenty-First Century*) e em múltiplas outras línguas, inclusive o português em 2015, o qual se transformou em um grande *best seller* mundial. E isso decorreu, além das qualidades editoriais do livro, do interesse crescente sobre o tema desigualdade de renda e patrimônio na atualidade.

¹⁴ Onofre Alves Batista Júnior, Ludmila Mara M. de Oliveira e Tarcísio Diniz Magalhães (2015, p. 236-244) defendem que as raízes ideológicas do pensamento de Thomas Piketty podem ser enquadradas no que Samuel Freeman chama de “elevado liberalismo” (*high liberalism*), que “... são os pensadores que se vinculam, em maior ou menor grau, ao que se convencionou chamar de liberalismo social ou igualitário (ou, ainda, liberalismo de bem-estar), que seria forma mais avançada do pensamento liberal”. Em termos de políticas públicas, Thomas Piketty (2013, p. 769-774) defende a modernização do Estado Social, construído para fornecer os serviços públicos de educação, saúde e aposentadorias públicas, e não o seu desmantelamento, em uma autêntica visão social-democrata.

Deve-se anotar que Branko Milanovic (2016, p. 57-126 e 200) cunhou uma nova hipótese para explicar a desigualdade no mundo, no que ele chamou de ondas ou ciclos de Kuznets. Assim, a partir dos indicadores de Gini desde o século XVII/XVIII para o Reino Unido e para os Estados Unidos, observou que a desigualdade era muito baixa em sociedades de renda pequena e estável, tendo aumentado a desigualdade com a revolução industrial, atingindo seu zênite no começo do século XX, para daí declinar até os anos de 1980, completando um ciclo de Kuznets, ou seja, um “U” invertido, iniciando então um novo crescimento na desigualdade, como se vê na atualidade, o que levará no futuro a um novo declínio. Branko Milanovic assim explica essas ondas ou ciclos de Kuznets:

- No período anterior à revolução industrial, a renda média era baixa e estável, características de sociedades agrárias e com baixa desigualdade, pois a imensa maioria da população tinha uma renda muito pequena, ligeiramente acima dos limites da subsistência, com pequeno excedente capturado pelas classes dominantes;
- Com a revolução industrial, houve um aumento da renda de parte dos estratos mais abonados, mantendo-se ainda a imensa maioria da população acima apenas do ponto de inanição, porém agora estratos populacionais mais expressivos passaram a se apropriar dos excedentes gerados, com aumento da desigualdade, processo que foi agudizado com o processo de urbanização e mudança das pessoas da agricultura para o setor industrial. Agora, os estratos beneficiados pela revolução industrial tinham acesso a maiores rendimentos, continuando o processo de aumento da desigualdade em face da população que continuava no meio rural;
- Atingindo o processo acima seu ápice no começo do século XX, além das destruições das guerras e aumento da tributação, houve um contínuo aumento dos estratos urbanos, com mão-de-obra mais qualificada, a implicar em uma crescente captura da renda nacional por eles, levando à diminuição da desigualdade;
- Com revolução tecnológica a partir dos anos de 1980, há crescente apropriação da renda pelos trabalhadores mais qualificados, dos setores de tecnologia, financeiro e de serviço, com aumento da desigualdade em maior ou menor grau nas sociedades pós-industrial;
- Relevante ressaltar que nem todos os países estão em sincronia com os ciclos de Kuznets, ou seja, países que somente tardiamente sofreram os influxos da revolução industrial somente agora estariam no ápice do primeiro ciclo de Kuznets,

com diminuição da desigualdade doravante, com a descida do “U” invertido, como seria o caso da China.

Apresentadas as quatro fases da evolução do estudo sobre a desigualdade de fins do século XIX até a atualidade, é tempo de avançar sobre o porquê da relevância do debate sobre essa questão.

Há consistentes pesquisas a indicar que sociedades mais desiguais em termos de patrimônio e renda têm maiores problemas sociais, como doenças mentais, maiores índices de homicídios e de gravidez na adolescência, encarceramento em massa, aumento da obesidade, abuso de drogas, falta de confiança, diminuição da coesão social, baixos níveis de saúde (maior grau de morbidade), além de menor mobilidade entre os estratos sociais, em face de sociedades mais igualitárias (WILKINSON; PICKETT, 2009; KAWACHI et al., 1997; PICKETT; MOOKHERJEE; WILKINSON, 2005; AUTOR, 2014; CHETTY et al., 2014)¹⁵.

Relevante ressaltar que uma sociedade mais desigual gera menos mobilidade social e o destino da maioria tende a ser definido pelo próprio destino dos pais. Já uma sociedade mais igualitária tem maior mobilidade social, pois terá uma maior igualdade de oportunidade e assim o destino do cidadão não está definido com antecedência, mas dependerá de sua energia e esforço. Nessa linha, é o magistério de Angus Deaton, prêmio Nobel de economia de 2015:

Em uma sociedade com total mobilidade e plena igualdade de oportunidades, não deveria haver nenhuma interdependência entre as rendas de filhos e pais e a correlação entre elas seria zero; em contraste, em uma sociedade de castas com direitos hereditários, em que os empregos são transferidos de uma geração para outra, tal correlação deveria ser um. Nos Estados Unidos, a correlação é de aproximadamente 0,5, a mais alta dos países da OCDE, superada apenas pela China e de um punhado de países da América Latina. Com efeito, países com grande desigualdade de renda são países em que há forte correlação entre as rendas de pais e filhos; países desiguais, os Estados Unidos entre eles, são aqueles onde parece haver menos igualdade de oportunidades. Mesmo se acreditarmos que nosso desejo maior é por igualdade de oportunidades e que não nos importamos com desigualdade de resultados, ambas tendem a caminhar juntas, sugerindo que a desigualdade em si é um obstáculo para que haja oportunidades iguais. (DEATON, 2013, p. 192)

Em recente pesquisa (CHETTY et al., 2014), com dados do imposto de renda dos contribuintes norte-americanos, com registro de 40 milhões de filhos e seus pais nos Estados Unidos, entre 1996 e 2012, demonstrou-se que as áreas com maior mobilidade social dentro dos Estados Unidos têm menor segregação residencial, menor desigualdade de renda, melhores

¹⁵ Um apanhado das pesquisas e teorias dessa correlação entre desigualdade econômica e impactos socioeconômicos pode ser visto em Erik Thorbecke e Chutatong Charumilind (2002).

escolhas primárias, maior capital social e maior estabilidade familiar. Como resultado, por exemplo, os filhos dos estratos superiores de renda frequentam em muito maior proporção as universidades (nas rendas mais baixas, pouco mais de 20% dos filhos vão para a universidade, enquanto no extremo das rendas mais altas a frequência sobe para algo em torno de 90%, em um incremento na frequência universitária de 67,5% entre os mais pobres e os mais ricos) ou têm menos casos de gravidez na adolescência (das rendas mais baixas para as mais altas, o percentual de gravidez na adolescência desce de 30% para próximo de zero).

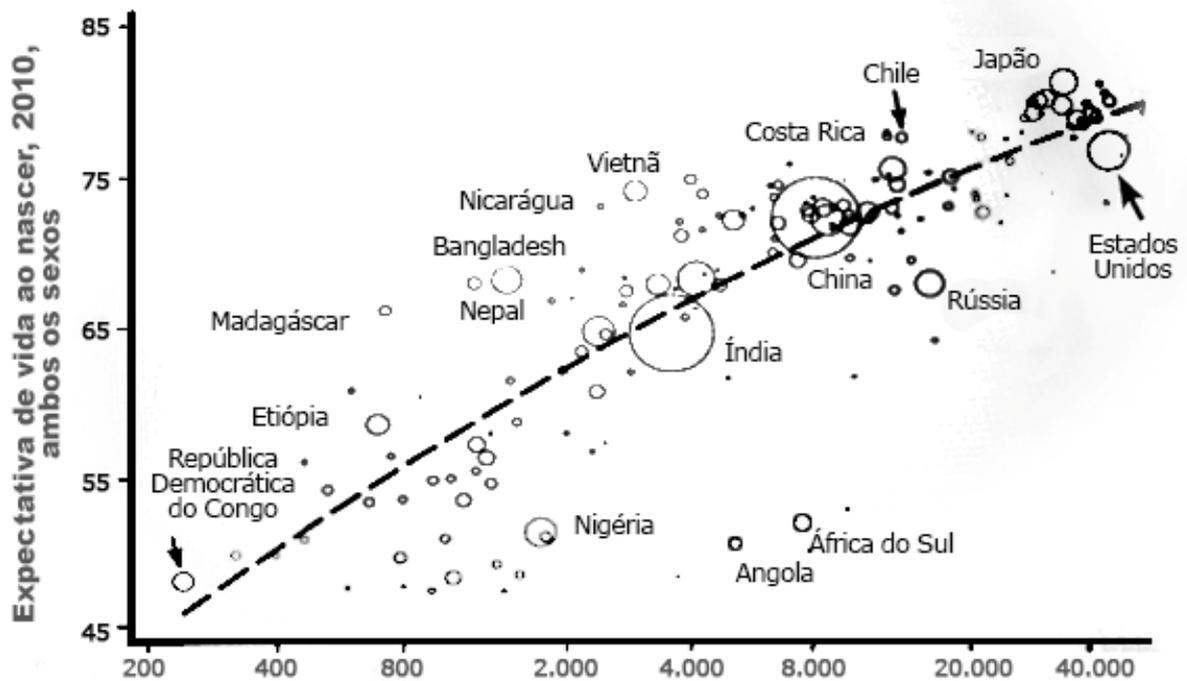
Entretanto, o problema não seria o montante médio da renda da sociedade, mas a desigualdade de renda entre os diversos estratos sociais. Assim, por exemplo, Richard G. Wilkinson e Kate E. Pickett (2009, p. 501), estudiosos do impacto da desigualdade econômica na saúde, defendem a tese de que o problema é a desigualdade em si mesma, na chamada hipótese da renda relativa, e que, por exemplo, não haveria uma relação direta entre a renda média e a expectativa de vida ao nascer nos países desenvolvidos.

Há também, reconhece-se, ceticismo sobre a relevância da desigualdade econômica em face dos problemas sociais. No dizer de Christopher Jencks (2002, p. 64), as consequências da desigualdade econômica são às vezes negativas, neutras, mas raramente positivas, e, então, para limitar a desigualdade econômica, a sociedade deverá antes responder a quatro questões: (1) qual peso atribuir à melhoria dos menos favorecidos em desfavor da melhoria dos estratos intermediários; (2) qual o peso atribuir ao bem-estar material em face das horas dedicadas à família ou lazer (afinal, há uma relação entre renda e horas trabalhadas); (3) qual o peso atribuir à igualdade de oportunidades para os jovens em face do bem-estar dos adultos (há um *trade off* entre igualdade de oportunidades para os jovens e consumo dos adultos, pois a diminuição do consumo entre os últimos é que permitirá o aumento de recursos para os primeiros); (4) qual o valor atribuir à imigração, pois imigrantes tendem a ter rendas menores, a implicar em aumento da desigualdade.

O economista Angus Deaton também coloca em dúvida a hipótese da renda relativa acima de Richard Wilkinson e Kate Pickett, ao demonstrar que o PIB *per capita* desempenha um relevante papel na expectativa de vida das populações dos diferentes países (cada país está representado por um círculo proporcional a sua população), ou seja, a renda média da sociedade teria importância na mensuração dos impactos de diversos indicadores sociais, como seria exemplo a expectativa de vida ao nascer, espelhada no gráfico que segue¹⁶:

¹⁶ Observe-se que, se a escala do eixo horizontal fosse linear, seria inviável representar no gráfico países com PIB *per capita* inferiores a 1.000 dólares e outros da ordem de 40.000 dólares. Se isso fosse feito, os países com renda inferior a 4.000 dólares, por exemplo, apareciam agrupados no canto do gráfico,

Figura 1: PIB *per capita* em 2010 (em dólares americanos de 2005, ajustado pela diferença de preços entre países) em face da expectativa de vida ao nascer



Fonte: Angus Deaton (2017, p. 44).

Acima se vê claramente que a evolução de renda entre os países implica em um aumento da expectativa de vida da população. Obviamente que há muitos países fora da curva, em decorrência da história individual de cada um, sendo que aqueles que estão muito abaixo normalmente foram atingidos por alguma calamidade (epidemia da Aids, guerras internas e externas, como os países da África ocidental e subsaariana, por exemplo). Interessante ressaltar que os países desenvolvidos superaram a chamada transição epidemiológica, evitando as doenças infecciosas, causa comum de morte de crianças nos países pobres, a qual termina impactando a expectativa de vida ao nascer desses países. Superada a transição epidemiológica, para incrementar a expectativa de vida, mister atacar as causas de mortes na vida adulta, que são situações muito mais complexas, o que leva a uma certa proximidade da expectativa de vida nos países desenvolvidos.

O caso dos Estados Unidos, país que gasta *per capita* com saúde de sua população o dobro dos demais países desenvolvidos (ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO – OCDE, 2017), é bastante interessante e merece algumas linhas. Não

ficando difícil distingui-los. Para evitar isso, utiliza-se uma escala logarítmica no eixo horizontal. Ao se colocar em escala logarítmica o eixo horizontal do gráfico, representando o PIB *per capita* dos países, tem-se o efeito de um *zoom* no início da escala, onde se encontram os países de renda pequena e média, ao tempo em que comprime a escala dos países desenvolvidos, permitindo visualizar o efeito do PIB *per capita* dos países pobres, de renda média e ricos sobre a expectativa de vida ao nascer.

são evidentes as razões pelas quais os norte-americanos estão razoavelmente abaixo da curva acima e não na fronteira da longevidade, considerando os gastos com saúde da sociedade norte-americana. Porém dinheiro não é tudo, sendo muito relevantes hábitos sociais, como o tabagismo ou uso de opioides, para definição da qualidade da saúde e da expectativa de vida da população, além do que o dinheiro norte-americano é usado em parte em hospitais com quartos privativos ou semiprivativos, menor espera em exames e cirurgias (DEATON, 2013, p. 137), o que não traz diretos benefícios para a saúde do paciente.

Em recente estudo, Anne Case e Angus Deaton (2017) verificaram que a expectativa de vida da população branca não hispânica de meia idade (45 a 54 anos) com baixa escolaridade (aqueles que não têm educação universitária) vem diminuindo desde a virada do milênio (1998-2013), inclusive com aumento da morbidade, e, considerando a relevância numérica desse grupo social, há uma diminuição da expectativa de vida de toda a população norte-americana. Relevante ressaltar que esse fenômeno não vem ocorrendo em outros países desenvolvidos. Entendem os autores que isso não se explica pela desigualdade de renda crescente nos Estados Unidos, ou seja, que não se justificaria apenas pela apropriação crescente das rendas pelos mais abonados (até porque não se sabe se o topo teria recebido menos, se o resto tivesse recebido mais), mas que essa trágica história dessas ditas “mortes do desespero” estaria enraizada em um pobre mercado de trabalho para pessoas com baixa formação, aliado a outras questões sociais como casamento, educação dos filhos e religião, tendo a prescrição de opioides, voltados para reduzir as dores de uma população com elevado grau de morbidade, sido mais um elemento dessa tragédia em curso.

Na mesma seara acima, Angus Deaton e Darren Lubotsky (2003), estudando a taxa de mortalidade em cidades e estados norte-americanos, combatem a narrativa de que indivíduos são menos saudáveis em sociedades mais desiguais, pois, no caso norte-americano, a correlação positiva entre desigualdade de renda e taxa de mortalidade estaria confundida pelos efeitos da composição racial, o que poderia ser visto também no Canadá, onde não há a questão racial posta nos Estados Unidos, e há pesquisa que indica que não há correlação entre desigualdade de renda e mortalidade em províncias e cidades canadenses (ROSS et al., 2000).

Ainda desconsiderando a relevância a desigualdade de renda e patrimônio como um problema sócio-político a ser enfrentado, o que seria coisa de indivíduos dotados de um igualitarismo rancoroso (*spiteful egalitarianism*), Martin Feldstein (1999), economista de Harvard e diretor do conselho econômico na presidência de Reagan, asseverou que se deveria combater a pobreza e não a desigualdade, pois o aumento da renda dos estratos mais abonados,

desde que não implicasse na diminuição dos estratos menos favorecidos, nada teria de ruim. Assim, como exemplo, se todos os assinantes da revista *Public Interest*, que indubitavelmente têm renda acima da média norte-americana, recebessem magicamente 1.000 dólares, isso aumentaria a desigualdade, porém esse ganho nada teria de suspeito. Indo além, para o caso norte-americano, apesar de parte do aumento da renda para os ricos ter decorrido do corte nos impostos de Reagan de 1986, alega que 04 outros fatores contribuíram para esse incremento, quais sejam:

1. agora há mais indivíduos com alta educação e habilidades aprimoradas que são melhores recompensados pelo mercado;
2. houve a criação e crescimento de novos negócios, fontes de maiores rendas individuais;
3. os indivíduos com altos salários trabalham cada vez mais horas por semana, chegando a trabalhar duas vezes a carga horária de um trabalhador típico;
4. aumentou o rendimento de capital desses indivíduos abonados, com incremento dos preços de ações e títulos, decorrentes de uma perspectiva fiscal melhorada e bônus mais baixos.

Assim, concluiu Martin Feldstein, houve um aumento de renda e patrimônio do topo, sem reduzir a riqueza dos menos favorecidos.

Já Branko Milanovic (2007) rebateu a afirmação acima de Martin Feldstein, em artigo intitulado “Por que todos nós nos importamos com a desigualdade (mas relutamos em admitir isso)”¹⁷, alegando que o problema não seria de inveja, mas de injustiça. Assim, com um exemplo na linha do Prof. Feldstein, se o organizador de uma conferência resolvesse premiar cada participante com um pagamento refletindo sua posição na profissão e, por conseguinte, a qualidade esperada de seu artigo, porém com valores amplamente distorcidos, isso levaria a uma comparação dos valores recebidos entre os participantes e causaria grave mal-estar, pois violaria o sentimento de justiça e autoestima daqueles que recebessem um valor incompatível com os pré-requisitos. Então, o problema da desigualdade é essencialmente relacional. No final, arriscou que a preocupação da pobreza pelos ricos seria o mero preço a pagar para que ninguém questionasse suas rendas e fortunas, sendo tal preocupação um anestésico contra a má consciência de muitos. Se o problema é a pobreza, “um mundo sem pobreza é um mundo que apoiaria todos os tipos de injustiça”¹⁸.

¹⁷ O título original em inglês é: “*Why we all do care about inequality (but are loath to admit it)*”.

¹⁸ A expressão em inglesa utilizada foi: “*a world without poverty’ is a world that would underwrite all kinds of injustice*” (MILANOVIC, 2007, p. 7).

Apesar das controvérsias sobre uma correlação direta entre a desigualdade de renda e patrimônio e as diversas “doenças sociais” do mundo (violência, gravidez precoce, aumento da morbidade, diminuição da expectativa de vida, abuso de drogas, falta de coesão social, suicídio), não se pode negar que é muito melhor viver em uma sociedade mais igualitária. Aqui no Brasil, exemplo de sociedade extremamente desigual¹⁹, sabe-se bem o que é viver em uma sociedade em que a metade mais pobre da sociedade detém apenas 12,3% da renda da sociedade e pouquíssimo patrimônio (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 140), na qual avulta uma desconfiança generalizada dos poderes públicos, receio de andar na rua, violência descontrolada, tudo a implicar em uma paranoia coletiva que tem, por óbvio, efeitos na saúde de todos os cidadãos, ricos e pobres. Ora, seria ingênuo, senão má-fé, acreditar que nossos males sociais estão dissociados dessa espúria distribuição de renda e patrimônio no Brasil e que seria normal viver atrás de portões e muros, em condomínios fechados, como ocorre no Brasil e também nos Estados Unidos. Interessante que essa realidade norte-americana não tem passado lá despercebida, como observado por William H. Gates Sr. e Chuck Collins, que colocam o Brasil como mau paradigma, *verbis*:

Mais pessoas do que nunca estão vivendo atrás de portões e muros com entradas patrulhadas por guardas armados. Essa polarização perturba o equilíbrio de uma sociedade democrática. Não é do interesse de ninguém que os Estados Unidos se tornem como alguns dos nossos vizinhos sul-americanos, como o Brasil, com níveis tão extremos de desigualdade. Que tipo de nação queremos nos tornar?²⁰ (GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 23, tradução nossa)

Uma situação como a nossa aumenta os níveis de frustração dos cidadãos, a implicar em um ambiente social mais degradado, com implicações na saúde, sendo certo que sociedades mais desiguais têm menos investimento no desenvolvimento do capital humano, na saúde e nos fatores que promovem melhor bem-estar social.

Já o Filósofo Thomas Scanlon (2014), da Universidade de Harvard, bem resume as 04 principais razões da desigualdade de renda e riqueza serem ruim para a sociedade:

¹⁹ Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 143 e 246) alega que nossa ânsia em busca de título faz a imprensa propagandar que somos o país mais desigual do mundo. Eventualmente somos até vítima das nossas boas pesquisas domiciliares, dentro de suas limitações, as quais são confrontadas com precariedade das pesquisas de outros países em desenvolvimento. Dado o estado atual do conhecimento da desigualdade no mundo, apenas “estamos entre os mais desiguais entre os países para os quais há dados disponíveis”.

²⁰No original: “*More people than ever are living behind gates and walls with entrances patrolled by armed guards. This polarization disturbs the equilibrium of a democratic society. It is no one’s interest for the United States to become like some of our South American neighbors, such as Brazil, with such extreme levels of inequality. What kind of nation do we want to become?*”.

1. A desigualdade econômica pode dar a pessoas ricas um inaceitável grau de controle sobre a vida dos outros, como ocorre com o controle dos meios de comunicação de massa, que conseguem formatar a própria visão de seus ouvintes e telespectadores de si mesmo e da própria sociedade;
2. A desigualdade econômica pode minar a confiança nas instituições políticas, quando se vê que os cidadãos mais abonados podem financiar a classe política, a qual tenderá a defender os interesses de seus financiadores;
3. A desigualdade econômica pode minar a confiança no próprio sistema econômico, pois ficará difícil ou mesmo impossível criar igualdade de oportunidades, com alguns entrando no mercado de trabalho muito mais preparados do que outros e havendo assimetria no acesso a condicionantes que terminam por definir o futuro dos cidadãos (crédito para um primeiro negócio ou acesso à educação superior, por exemplo);
4. Os trabalhadores têm direito a uma parcela justa da prosperidade gerada em cada sociedade, considerando que ajudaram a produzi-la.

As quatro razões acima resumem bem porque a desigualdade de renda e riqueza importa. Ela dá a poucos o poder sobre a vida de muitos; mina a confiança nas instituições públicas e no próprio sistema econômico; e subtrai a justa recompensa de muitos que ajudam a construir a riqueza das nações em benefício de poucos. Uma sociedade que opera com altos níveis de desigualdade econômica tende a ser mais instável, violenta, com futuro nebuloso.

A desigualdade de riqueza e renda nas sociedades humanas não são construções da natureza, mas determinada politicamente pelo homem. Aqui obviamente não se está a defender uma sociedade utópica e igualitária, até porque as tentativas da espécie na história humana, principalmente no século XX, foram trágicas. Mas se defende claramente que cada cidadão receba a justa recompensa pelo que ele agrega à construção da riqueza de cada país, não se podendo aceitar bovinamente que poucos se apropriem da imensa maioria da riqueza gerada, como se isso fosse natural e condizente com a construção de uma sociedade moderna. Não é, e isso precisa ser dito claramente. Nessa ordem de ideias, a tributação progressiva²¹, gravando majoritariamente aqueles que têm maior capacidade contributiva, é um instrumento relevante

²¹ Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 202) defendem que a concretização do princípio da capacidade contributiva não está associada à progressividade ou exploração do contribuinte. Entretanto, se a concretização do princípio passa pela definição dos sujeitos passivos que serão onerados e pelos aspectos quantitativos dessa imposição, fica difícil excluir a progressividade das alíquotas da busca da concretização do princípio.

para minorar as desigualdades socioeconômicas, a uma por permitir ao Estado mais recursos para aplicar em investimentos sociais, como um sistema educativo, de saúde e de previdência que incentive e cuide das crianças e jovens e proteja a velhice e deficientes; a duas por limitar, em si mesma, a acumulação desmedida e sem sentido da riqueza, acumulação essa que pode solapar a própria estrutura do Estado e da sociedade.

2.2. Metodologia de comparação da renda e do patrimônio entre os estratos sociais

Faz-se necessário esclarecer a metodologia de comparação de renda e patrimônio entre os diversos estratos populacionais e entre estes nos diversos países, que será utilizada neste tópico para análise da desigualdade de renda e patrimônio, com dados extraídos essencialmente do World Inequality Report (2018)²².

Assim, a desigualdade ora em enfoque será analisada pelos diversos estratos da população, definindo-os por percentuais da população, em regra, a milésima parte mais rica da população, que é 0,1% da população ou doravante chamada de *Top 0,1%*; o 1% mais rico, chamado percentil mais rico ou *Top 1%*; os 10% mais rico, chamado decil mais rico ou *Top 10%*; os 40% da população após o decil mais rico, também chamado de *Middle 40%*; a metade mais pobre da população, o chamado *Bottom 50%*; e os $\frac{3}{4}$ mais pobres (*Bottom 75%*).

A estratificação acima (e que será a seguir mais detalhada) é utilizada por Thomas Piketty (2013) e pelo World Inequality Report (2018), evitando a utilização de classificações fluídas e pouco precisas, como classe média, classe média alta ou classes A a E, cujos critérios de classificação podem mudar ao sabor do doutrinador ou do órgão de estudo, ou mesmo critérios muito agregados, como o coeficiente de Gini, o que termina colocando realidades muito diversas em um único indicador de medida de desigualdade, pois utiliza um mero número unidimensional para retratar uma realidade pluridimensional, o que termina embaralhando e mascarando fatos e situações que a sociedade precisa conhecer.

Assim, quando se mencionar o primeiro percentil da distribuição de renda (*Top 1%*), estar-se-á falando do 1% da população adulta com maior renda, a qual, no caso do Brasil, por

²² O World Inequality Report é um relatório produzido por um grupo colaborativo e cumulativo de pesquisadores originado no início dos anos 2000, que agora inclui mais de uma centena, estudando a desigualdade em mais de 70 países de todos os continentes, sob coordenação daqueles que vêm pautando o debate sobre desigualdade na atualidade (Anthony Atkinson, recentemente falecido, Facundo Alvaredo, Lucas Chancel, Thomas Piketty, Emmanuel Saez, Gabriel Zucman). Os dados estão depositados no *site* WID.world.

exemplo, refere-se a 1% de 142.521.000 adultos da população brasileira, conforme dados do World Inequality Report de 2018 (2018, p. 140), ou seja, pouco mais de 1,4 milhões de adultos. Se se falar em o decil mais rico (*Top 10%*), para o caso brasileiro, refere-se a um contingente de 14,2 milhões de adultos. Observe-se que, em países populosos como o Brasil, o percentil mais abonado é um contingente numérico muito expressivo, com quase um milhão e meio de pessoas, nele estando toda a classe de médios e grandes empresários, a classe política, os altos burocratas do poder público, os detentores de médios e grandes patrimônios, com expressiva presença na mídia e na construção dos rumos da sociedade.

Obviamente que nenhuma classificação é inocente e todas elas, em maior ou menor grau, traduz o fundamento ideológico de seu autor.

Assim, no Brasil, por exemplo, o conceito de classe média às vezes é muito elástico, muitas vezes englobando pessoas com rendas muito pequenas. No outro extremo, as classes mais abastadas querem também se inserir no conceito de classe média, e isso obviamente tem como substrato a ideia muito disseminada de que a classe média é também um conceito cultural, composta por um espectro social que valoriza a meritocracia, a disciplina, a cultura e o rigor nos costumes, quase sem qualquer nódoa, conceito pouco crível, reconheça-se, o que a faria merecedora de um tratamento privilegiado por parte dos poderes públicos. Assim, a chamada elite ou classe abastada, vulgarmente vista como uma classe de rentistas, busca se inserir no conceito de classe média, a merecer igualmente os favores dos poderes públicos, mormente do fisco (PIKETTY, 2013, p. 394).

Também se reconhece que a classificação por percentuais tem lá seus problemas e suas arbitrariedades. Assim, aqui será utilizado, por exemplo, o percentual de 40% da população que fica entre o primeiro decil mais rico e a metade mais pobre, chamado *Middle 40%*, como a classe média. Ora, estatisticamente falando, uma verdadeira classe média seria obtida segregando a população em três partes e utilizando o terço do meio como a classe intermediária ou média (estatisticamente falando, essa seria a classe média). Ademais, toda a estratificação de patrimônio ou renda é contínua, e assim, por exemplo, os componentes da classe média ora referida (*Middle 40%*) podem ter situação patrimonial ou de renda radicalmente diferente, quer estejam próximo do decil mais rico, quer próximo da metade mais pobre, pois é uma classe muito ampla. Por isso, às vezes, devem-se segregar esses contingentes, notadamente no caso do decil e do percentil mais rico (*Top 1%* e *Top 10%*), colocando de um lado 10% desses contingentes (*Top 0,1%* e *Top 1%*) e do outro 90% deles (*Top 1-0,1%* e *Top 10-1%*), para se poder estudar como evolui a apropriação de patrimônio nesses grupos mais abonados, pois,

mesmo entre os grupos mais abonados, os subgrupos mais ricos dentre eles tendem a se apropriar de parcela desproporcional do patrimônio de tais grupos.

A classificação acima, ao colocar luz sobre os estratos mais ricos, quer seja o decil superior da distribuição de renda ou patrimônio, ou notadamente o percentil ou a milésima parte da população, não deixa de estigmatizar as classes mais abonadas frente às classes médias e populares, ao apontá-las, como se verá, como eventualmente tendo se assenhoreado do patrimônio e rendas da sociedade, o que poderia denotar a necessidade de uma verdadeira caça aos ricos. Mas não é disso que se trata. A questão é, como se verá, que o mundo do *Top 10%* e do *Top 1%* é muito heterogêneo, apropria-se de uma parcela muito expressiva da riqueza e renda e, assim, precisa ser esquadrihado e questionado em uma sociedade democrática. Não se pode aceitar como natural, como justificado pela meritocracia ou talento, que alguns, por exemplo, em um mesmo ambiente de trabalho, ganhem 30, 50, 100 ou mais vezes do que aqueles que estão no piso da pirâmide salarial, sem que isso seja objeto de escrutínio público.

Um ponto positivo dessa metodologia de análise do patrimônio e renda por percentuais da população é ser objetiva, ou seja, não tem como haver inclusão indevida de contingentes dentro dos percentuais, e se pode, ao final, estratificar com menores percentuais ainda. Como disse Thomas Piketty:

Esponaneamente, é mais fácil identificar-se com as categorias de seu tempo: camponeses ou nobres, proletários ou burgueses, empregados ou altos executivos, servidores ou comerciantes. Mas a beleza de decis e centis é precisamente poder relacionar desigualdades e épocas que é impossível comparar de outra maneira, e fornecer uma linguagem comum que em princípio possa ser aceita por todos²³. (PIKETTY, 2013, p. 396, tradução nossa)

No final, será demonstrada a participação no patrimônio e renda do topo da distribuição, e claramente irá se desnudar o atual estado de apropriação de riquezas pelos estratos mais abonados, com propostas de medidas para mitigar esse processo de apropriação, objeto último dessa pesquisa, que enxerga na desigualdade de patrimônio e renda um dos graves problemas da contemporaneidade, o qual facilita a existência de bolsões de pobreza, contingentes humanos famintos e sedentos, corrupção, manutenção da desigualdade de

²³ No original: “*spontanément, Il est plus facile de s’identifier aux catégories de son temps: paysans ou nobles, prolétaires ou bourgeois, employés ou cadres supérieurs, serveurs ou traders. Mais la beauté des décilis et des centiles est précisément de pouvoir mettre en correspondance des inégalités et des époques impossibles à comparer autrement, et de fournir un langage commun qui en principe peut être accepté par tous*”.

oportunidades, alto grau de violência urbana e outros males dos tempos atuais, notadamente em países muito desiguais, como o Brasil.

Outro aspecto que deve ser compreendido com a metodologia é o significado da participação no rendimento ou patrimônio de cada estrato percentual da população. Assim, se os componentes do decil mais rico detêm 60% do patrimônio da sociedade, isso implica que o patrimônio médio dos componentes desse decil é de 6 vezes o patrimônio médio de toda a sociedade (porque, em uma perfeita igualdade de patrimônio, um decil, representando 10% da população, deveria ter 10% do patrimônio de toda sociedade). Se os componentes do percentil mais rico detêm 35% do patrimônio da sociedade, isso significa que o patrimônio médio dos componentes desse percentil é 35 vezes o patrimônio médio de toda a sociedade (já que um percentil é 1% da população e, em uma sociedade com patrimônio em perfeita igualdade, os componentes de um percentil deveriam deter 1% desse patrimônio). A mesma abordagem vale para a participação dos estratos populacionais na renda da sociedade, do trabalho e do capital. Assim, se os componentes do decil melhor pagos abocanham 30% dos salários pagos, isso significa que o salário médio dos componentes desse decil representa 3 vezes o salário médio dessa sociedade.

Veja-se, para concluir o entendimento, um exemplo numérico da metodologia que ora será utilizada.

De acordo com o World Inequality Report (2018, p. 140), a renda média no Brasil em 2015 (rendimento do trabalho mais o rendimento do capital), em paridade de poder de compra (renda que adquire a mesma quantidade de bens e serviço nos diversos países, para daí se extrair a taxa de câmbio de conversão entre as moedas²⁴), foi o equivalente a 13.900 euros anuais (1 euro = 1,3 dólares norte-americano = 2,7 reais). Assim se pode confrontar, por exemplo, o

²⁴ Angus Deaton (2013, p. 203) dá um exemplo claro para compreensão do fator PPC ou da taxa de conversão de Paridade de Poder de Compra: “Podemos então perguntar: como converter uma moeda em outra, por exemplo, dólares em rúpias? De fato, existe uma taxa de câmbio que flutua dia a dia que representa a quantia de rúpias que se pode comprar no mercado com um dólar – no momento em que escrevo este capítulo, em abril de 2013, a taxa é de 54.33. Assim, se eu embarcar em um voo de Nova York para Nova Délhi e, ao chegar, me dirigir a uma casa de câmbio, vou obter em torno de 50 rúpias por cada dólar, possivelmente menos, dependendo da comissão cobrada pela operadora. No entanto, uma vez na cidade, vou reparar que, mesmo nos hotéis mais caros, consigo comprar com 50 rúpias bem mais do que posso comprar com 1 dólar em Nova York – seja na lanchonete da Delhi School of Economics ou nas ruas da cidade, a diferença de preços é imensa”. Assim, a taxa numérica citada é a taxa de conversão praticada no mercado financeiro. Já a taxa de câmbio real, aquela que faz com que cada unidade monetária propicie o mesmo poder de comprar nos dois países é o fator PPC ou taxa de conversão de Paridade de Poder de Compra.

rendimento médio do *Top* 0,1% ou do *Bottom* 50% com o rendimento médio de toda a sociedade ou ainda a participação desses segmentos no total do rendimento de toda a sociedade.

Nessa toada, os componentes do percentil mais rico no Brasil (*Top* 1%, com renda mínima de 111.400 euros e máxima de 572.499 euros em 2015) tiveram uma renda média anual de 387.000 euros, ou seja, o *Top* 1% teve uma renda média de 27,8 vezes a renda média de toda a sociedade (divisão de 387.000 por 13.900), apropriando-se de 27,8% do rendimento da sociedade (como o *Top* 1% é um percentil da população e detém 27,8 vezes a renda média, decorre daí que se apropriam de 27,8% de toda a renda). Já no final no espectro de renda, os 50% mais pobres (o *Bottom* 50%, com renda máxima de 6.599 euros) tiveram uma renda média anual de apenas 3.400 euros, ou seja, a metade mais pobre da população teve uma renda média igual a 24,6% da renda média de toda sociedade (divisão entre 3.400 e 13.900), detendo 12,3% do rendimento total da sociedade brasileira (como o *Bottom* 50% representa metade da população e detém 24,6% da renda média de toda sociedade, fica no final de 12,3% de toda a renda).

Ainda é preciso esclarecer que, no caso da desigualdade de renda, a renda pode ser medida antes da tributação (pré-tax), ou seja, antes dos tributos pessoais sobre patrimônio e renda e das transferências *in natura* (subsídios ao atendimento à saúde, educação gratuita), porém incluindo as transferências (em espécie) em dinheiro decorrentes das aposentadorias, pensões e benefícios assistenciais (estas são as principais transferências em espécie, nos países ricos e também no Brasil, onde a despesa com a previdência pública é a principal despesa do orçamento federal²⁵); e medida após a tributação (pós-tax), na qual se insere a tributação pessoal sobre patrimônio e renda, bem como as transferências *in natura* (saúde pública e educação pública gratuitas, por exemplo) e em espécie.

Os dados de desigualdade de renda mostrados neste tópico estão na metodologia pré-tax (que normalmente é utilizada na pesquisa acadêmica e utilizados no World Inequality Report), devendo ressaltar que é bastante complexo mensurar em um longo período de tempo todas as transferências, *in natura* e em espécie, para daí obter as rendas pós-tax dos diversos estratos sociais, nos diversos países. Na comparação entre países, notadamente países com certa

²⁵ No âmbito da União, para o ano fiscal de 2017, de uma despesa total (sujeita ao regime do teto da Emenda Constitucional 95/2016) de 1,26 trilhões de reais, a União despendeu com despesa previdenciária, decorrente de regime contributivo, 558,2 bilhões de reais em benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, Urbano e Rural, e com despesa assistencial, decorrente de regime não contributivo, 54,7 bilhões de reais com abono e seguro desemprego e 53,8 bilhões de reais com benefícios assistenciais da Lei n. 8.742/93 - LOAS/RMV (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2018a, p. 20).

sincronia entre tributação das diversas faixas de renda e tamanho do estado social, a utilização das rendas antes da tributação (pré-tax) é suficiente para comparar o grau de desigualdade entre os países. Neste ponto, especificamente, como se fará mais à frente um contraponto entre o modelo europeu continental, representado pela França, e modelo anglo-saxônico, representado pelos Estados Unidos, considerando que o estado social europeu é mais amplo, a utilização de renda após a tributação (pós-tax) aumentaria ainda mais o fosso entre as classes menos favorecidas europeias e norte-americanas, pois as primeiras recebem maiores subvenções do poder público. Já no âmbito dos países em desenvolvimento, se é verdade também que as classes sociais menos favorecidas auferem maiores transferências *in natura* e em espécie do que as abastadas, sofrem elas com uma tributação indireta sobre bens de consumo e serviços muito mais gravosa do que nos países desenvolvidos, fruem de um estado social mais restrito (quando comparado com os países desenvolvidos), além de as classes mais abastadas terem reduzida tributação sobre patrimônio e renda, ou seja, provavelmente a utilização de rendas após a tributação (pós-tax) em países em desenvolvimento também aumentaria a desigualdade quando comparado com os países desenvolvidos (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 88-89).

Já no tocante às rendas dos estratos dentro do país, o ideal efetivamente seria utilizar as rendas após a tributação (pós-tax), porque o *Bottom* 50%, pelo menos nos países desenvolvidos, recebem expressivas transferências governamentais (serviço de saúde e educação gratuitas, por exemplo) e a tributação indireta não é tão expressiva, e as classes mais abastadas são tributadas de forma progressiva, o que implica que a desigualdade da renda antes da tributação (pré-tax) é mais aguda e, nesse ponto, artificial. Para se ter ideia, nos Estados Unidos, com dados de 2014, o *Bottom* 50% tem uma renda antes da tributação (pré-tax) de 12,5% da renda total do país e quando se considera todas as transferências (renda pós-tax) tal renda vai para 19,3%; nessa mesma senda, o *Top* 10% que recebe pouquíssimas transferências e sofre uma tributação mais progressiva, a renda pré-tax desse segmento é de 47% e a pós-tax de 39,1%; em situação similar a classe média (*Middle* 40%), com renda pré-tax de 40,4% e pós-tax de 41,6%, ou seja, quando se confronta a tributação progressiva e as transferências que a classe média recebe, esta termina ficando no lucro (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 80).

A despeito do problema relatado acima, vê-se que em ambas as metodologias a diferença de apropriação de renda entre as classes menos favorecidas e mais abastadas é muito

grande e não se enfraquecerão as conclusões sobre desigualdades Interestratos de um mesmo país, mesmo considerando a renda antes da tributação (pré-tax).

E, por último, cabe uma explicação do porquê da utilização do World Inequality Report 2018, como fonte principal dos dados deste tópico, que utiliza, anote-se, a metodologia de estratificação e mensuração acima expostas.

É de ressaltar a existência de muitos outros bancos de dados de desigualdade, como o banco dados do Banco Mundial, do Luxembourg Income Study (LIS), banco de dados socioeconômicos para América Latina e Caribe (SEDLAC), banco de dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (IDD) ou mesmo o World Income Inequality Data-base das Nações Unidas (WIID). O problema é que esses bancos de dados têm como fonte de dados essencialmente pesquisas domiciliares, como a PNAD (pesquisa nacional por amostra de domicílios) do IBGE brasileiro²⁶. Ocorre que pesquisas domiciliares consistem em entrevistas presenciais ou virtuais com os entrevistados respondendo pergunta sobre renda, riqueza e outros aspectos sócios-econômicos de suas vidas. Além de questões econômicas, são úteis para informações sociais e geográficas, podendo explicitar a desigualdade de renda e patrimônio no contexto racial, espacial, educacional ou de gênero. Porém não conseguem representar os estratos mais ricos da população, que vivem em inacessíveis condomínios murados e fechados, não espelhando as rendas e principalmente os ativos desses estratos, que são os que se apropriam da maior parte da renda e do patrimônio, implicando na baixa confiabilidade nas informações sobre desigualdade. Para superar essas limitações, necessário conjugar as informações das pesquisas domiciliares com dados fiscais, estes que capturam as rendas e ativos das classes mais abastadas, pois são obrigadas a declarar ao fisco, e com as contas nacionais (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 28-29).

Para ter-se ideia da discrepância, a PNAD do IBGE indica que o *Top 10%* deteria 40% de toda a renda no Brasil em 2015, porém conjugando com os dados fiscais e com as contas nacionais, como faz o World Inequality Report (2018, p. 29-30), vê-se que na verdade o *Top 10%* detém mais de 55% de toda a renda nacional. Considerando então a maior acuidade dos

²⁶ Como anota Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 156), pesquisas domiciliares têm alguns graves problemas em sua confiabilidade: (1) taxa de participação e não resposta elevada; (2) subdeclaração de rendimentos; (3) Limitações no processamento de dados (“Como nem sempre as agências responsáveis conseguem identificar e resolver os erros na coleta dos dados, é comum a imposição de *top coding*, isto é, truncamento dos rendimentos em um valor máximo, normalmente não muito elevado, para evitar que um pequeno número de erros tenha efeito significativo nas estatísticas agregadas”).

dados, contendo informações fiscais, resolveu-se aqui utilizar os dados do World Inequality Report de 2018.

Deve-se observar ainda que qualquer medida estatística de desigualdade captura de modo imperfeito a realidade, porque normalmente é uma fotografia de determinado momento e captura a situação de pessoas em fases diferentes de sua vida. Assim, seguindo exemplos dado por Richard Posner (2011, p. 627-628), a estatística coloca um jovem que entra em uma firma de advogado e um membro sênior dessa firma em diferentes classes de renda, quando ambos tenderão a ganhar a mesma renda em suas vidas (e o jovem provavelmente ganhará mais) ou mesmo não captura o trabalho não remunerado, o qual muitas vezes agrega muito valor à vida das famílias (como o papel de uma mãe de família com alta formação educacional em face da criação dos filhos), ou mesmo o trabalho remunerado que tem uma compensação adicional com longas férias, como no caso dos professores.

A despeito das observações do parágrafo anterior, tem-se que reconhecer que qualquer leitura do mundo, estatística ou não, captura apenas uma fração da realidade, o que não desnatura o esforço de compreensão daqueles que pretendem estudar a realidade e ela transformar.

Clarificada a metodologia com a qual vai se trabalhar neste tópico, passa-se então a analisar as discrepâncias de patrimônio, rendimentos do trabalho e rendimentos do capital, entre países e estratos populacionais.

2.3. A distribuição do patrimônio sempre mais desigual que a da renda

Inicialmente se deve lembrar que a renda total de uma sociedade é composta dos rendimentos do trabalho, que são majoritários, e rendimentos do capital, minoritários (PIKETTY, 2001, p. 19; PIKETTY; SAEZ, 2003, p. 20; PIKETTY, 2013, p. 351). A desigualdade patrimonial segue a desigualdade da renda do capital, pois somente tem renda dessa espécie quem tem patrimônio. Na verdade, a pequena elite patrimonial é que detém a maior parte do rendimento do capital. Já a distribuição do rendimento do trabalho é menos desigual do que a distribuição da renda do capital e do próprio patrimônio. Como se verá mais adiante, quando se analisa a renda total (capital mais trabalho), a desigualdade da renda total aumenta quando confrontada apenas com a desigualdade da renda do trabalho, pois o rendimento do capital será apropriado majoritariamente pelas classes mais abastadas.

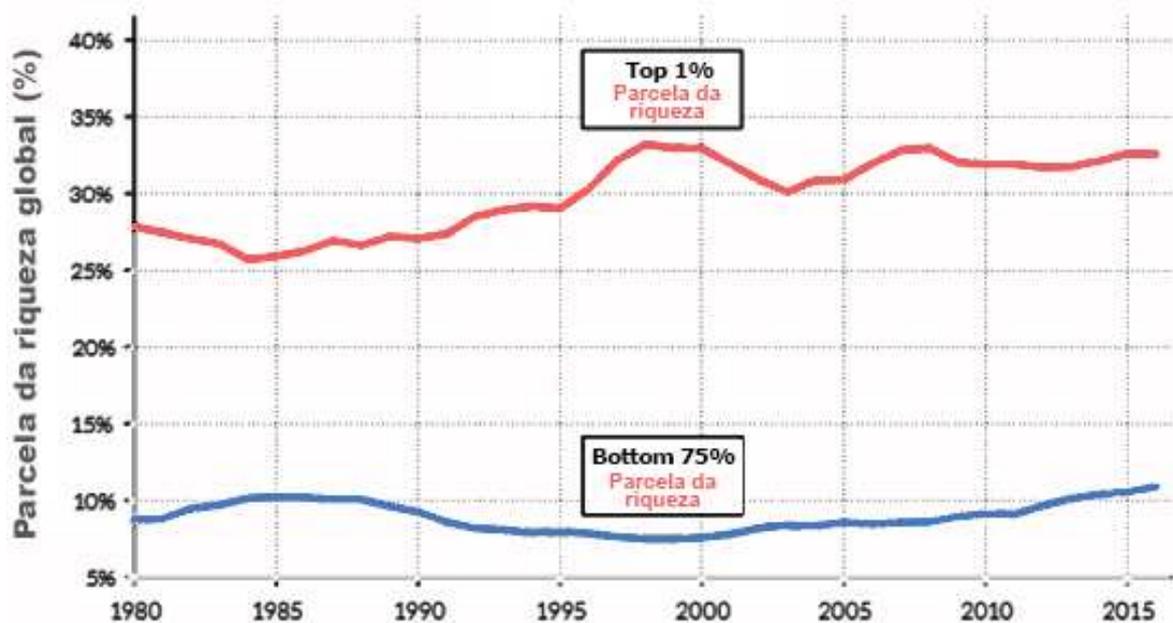
Assim, o patrimônio é distribuído de forma muito mais desigual do que o rendimento do trabalho nas sociedades, desde sempre.

Para ter-se uma ideia da veracidade da afirmação acima, atualmente os 10% da população que têm os rendimentos do trabalho mais elevados (primeiro decil da distribuição de renda ou o *Top* 10%) abocanham de 25% a 35% de todo o rendimento do trabalho das sociedades desenvolvidas, enquanto esse primeiro decil dos patrimônios mais elevados se apropria de mais de 60% do patrimônio total dessas sociedades (e às vezes mais de 70%, como é o caso atual dos Estados Unidos), tendo atingido no passado às vezes 90% do patrimônio total, isto no começo do século XX e nas sociedades do século XVIII, quadro extremo este que pode voltar a se concretizar, caso a atual marcha da desigualdade continue, como se tem visto, por exemplo, nos últimos 40 anos nos Estados Unidos. Por outro lado, aqueles que compõem os 50% dos menores rendimentos do trabalho (*Bottom* 50%) detêm de 1/4 a 1/3 dos rendimentos totais das sociedades desenvolvidas, enquanto esse mesmo segmento populacional não detém qualquer patrimônio ou detém um patrimônio sempre inferior a 10% do patrimônio total da sociedade e a mais das vezes inferior a 5%, sendo certo que não há registro de sociedade em que a metade mais pobre tenha detido um quarto ou um quinto do patrimônio total (PIKETTY, 2013, p. 386, 390, 391, 404, 405, 410-413).

Enfocando agora o aspecto da distribuição de patrimônio, com dados globais da China, Europa e Estados Unidos, a população componente do primeiro decil da riqueza patrimonial (10% mais abonados da população, o *Top* 10%) detinha mais de 70% do patrimônio dessas sociedades em 2017 e o percentil mais rico (1% da população com maior patrimônio, o *Top* 1%) abocanhava a parte do leão, com 33% do patrimônio desses países. Já os 50% mais pobres detinham apenas 2% do patrimônio global desses países. E se deve ressaltar que, caso incluídos os países da América latina, África e o resto da Ásia, essa desigualdade patrimonial tenderia a aumentar, porque a maior parte da população nesses continentes está inserida nos grupos de menor patrimônio, já que a desigualdade patrimonial é ainda mais gritante (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 200).

O gráfico que segue bem demonstra a gigantesca desigualdade de patrimônio na China, Europa e Estados Unidos, quando se vê que o percentil mais rico dessas sociedades detém quase 35% do patrimônio total, enquanto o *bottom* 75% detém em torno de 10% do patrimônio total, ou seja, claramente se vê que o patrimônio é detido pelos estratos superiores da pirâmide patrimonial:

Figura 2: parcela do *Top 1%* e *Bottom 75%* na riqueza global – 1980-2017: China, Europa e Estados Unidos



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 200), com tradução para o vernáculo pelo autor.

Acima se vê que os $\frac{3}{4}$ da parcela mais pobre da população na China, Europa e Estados Unidos mantêm uma modesta participação da riqueza, estável em torno de 10%, quando se observa o período após 1980. De outra parte, vê-se que, no período citado, o percentil mais rico da população vem aumentando sua participação no patrimônio total, com percentuais acima de 30% do patrimônio total, o que significa que esse percentil mais abonado tem mais de 30 vezes o patrimônio médio da sociedade.

A verdade acima é atemporal. Assim, na *Belle Époque* (1900-1910), os 10% dos habitantes com maiores patrimônios dos países europeus (França, Reino Unido, Suécia e outros), o chamado primeiro decil (*Top 10%*) da distribuição de patrimônio ou capital, detinham 90% do patrimônio total, sendo que o primeiro percentil (*Top 1%*) detinha mais de 50% do patrimônio total (PIKETTY, 2013, p. 410).

Após a segunda guerra mundial, entretanto, viu-se o surgimento de uma classe média patrimonial nos países desenvolvidos (*Middle 40%* em termos patrimoniais), uma das inovações maiores do século XX, a qual passou a deter entre $\frac{1}{4}$ e $\frac{1}{3}$ do patrimônio total nas sociedades desenvolvidas (PIKETTY, 2013, p. 410-413), e que será objeto de maiores digressões em itens a seguir.

Já no tocante aos rendimentos oriundos do trabalho, a desigualdade é menos extrema, mas ainda muito relevante. Deve-se lembrar que a desigualdade do rendimento do trabalho no

curso de uma vida será um dos fatores a contribuir para a desigualdade do patrimônio, esta que também é sensibilizada pela desigualdade na fruição do rendimento oriundo do capital e principalmente do recebimento de doações e heranças.

A tabela abaixo mostra a desigualdade do rendimento do trabalho, nos países escandinavos, nos anos 1970-1980, em 2010, na Europa e nos Estados Unidos, e uma previsão para os Estados Unidos em 2030, caso continue a atual escalada de concentração de renda que vem desde os anos 1980:

Tabela 1: desigualdade de rendimento do trabalho em sociedades desenvolvidas

Parte dos diferentes grupos no rendimento do trabalho	Desigualdade fraca (países escandinavos dos anos 1970-1980)	Desigualdade mediana (Europa em 2010)	Desigualdade forte (Estados Unidos em 2010)	Desigualdade muito forte (Estados Unidos em 2030?)
Decil superior (<i>Top</i> 10%)	20%	25%	35%	45%
Percentil superior (<i>Top</i> 1%)	5%	7%	12%	17%
<i>Middle</i> 40% (classe média)	45%	45%	40%	35%
<i>Bottom</i> 50% (a metade mais pobre ou as classes populares)	35%	30%	25%	20%

Fonte: Thomas Piketty (2013, p. 390)

Como se pode ver acima, diferentemente do que ocorre com a distribuição do patrimônio, o *Bottom* 50%, as classes ditas populares, chegou a deter 35% dos rendimentos do trabalho nos países da Escandinávia dos anos 1970-1980, tendo uma parcela razoável da renda da sociedade, porém em declínio, como já se vê nos Estados Unidos, com a previsão para 2030.

Veja-se a situação do decil mais rico, o *Top* 10%. Esse segmento detém 35% do rendimento do trabalho nos Estados Unidos e 25% na Europa, porém detém quase 80% do

patrimônio nos Estados Unidos e em torno de 55% na Europa, como mais à frente se verá, tudo a demonstrar que os rendimentos do trabalho são menos concentrados do que a riqueza.

Entretanto, quando se considera os rendimentos totais da sociedade (e não somente do trabalho), a desigualdade de rendimento (renda) é maior que o quadro acima denuncia, como já antecipado, porque capital e seus rendimentos somente são percebidos pelas classes mais abastadas, afinal as classes populares não têm patrimônio (capital), e como tal, não percebem rendimentos do capital.

Explica-se melhor.

Os rendimentos totais de uma sociedade provêm do trabalho e do capital, estes últimos oriundos de aluguéis, lucros e dividendos, juros recebidos, royalties, ganhos de capital. Tomando os dados atuais dos países desenvolvidos, aproximadamente de 25% a 35% do rendimento total da sociedade é oriundo do rendimento do capital (PIKETTY, 2001, p. 19; PIKETTY; SAEZ, 2003, p. 20; PIKETTY, 2013, p. 351). Ora, como as classes populares não têm quase patrimônio, não têm elas rendimentos de capital, ou seja, quando se computa os rendimentos totais, as classes mais abastadas se apropriam de uma parcela mais expressiva dos rendimentos totais da sociedade. Como exemplo, considerando os rendimentos totais (rendimentos do trabalho mais capital), na tabela precedente, para os Estados Unidos, no ano de 2010, o *Top* 1% detém 20% dos rendimentos totais (e detinha 12% do rendimento do trabalho, como se vê na tabela acima), o *Top* 10% detém 50% dos rendimentos totais (apropriam-se de 35% do rendimento do trabalho, como se vê na tabela acima), o *Middle* 40% detém 30% dos rendimentos totais (apropriam-se de 40% rendimento do trabalho, como se vê na tabela acima) e o *Bottom* 50% detém somente 20% dos rendimentos totais e, na forma da tabela acima, 25% dos rendimentos do trabalho (PIKETTY, 2013, p. 392).

Então quando se colocam os rendimentos do capital dentro da renda total, como tais rendimentos são oriundos do patrimônio detido majoritariamente pelo *Top* 10%, vê-se que a desigualdade total de renda aumenta, ficando o *Bottom* 50% somente com 1/5 dos rendimentos totais, o que obviamente perpetuará a desigualdade patrimonial, pois, com essa participação na renda total, as classes populares são obrigadas a consumi-la para sobreviver, não havendo acumulação para gerar patrimônio. Outro ponto que se deflui do parágrafo precedente, é que o percentil mais abonado (*Top* 1%) tem sua renda quase igualmente distribuída entre o rendimento do trabalho e o rendimento do capital, ou seja, à medida que se avança para o topo do patrimônio diminui a importância do rendimento do trabalho e cresce a importância do rendimento do capital (PIKETTY; SAEZ, 2003, p. 16).

Relevante ainda observar que, indo além dos países desenvolvidos, ou seja, analisando os dados globalmente, a desigualdade do rendimento total é muito mais grave, pois os países em desenvolvimento²⁷ são mais desiguais, com o *Top* 10% se apropriando de mais de 50% do rendimento total do país, como é o caso Brasil, dos países da África Subsaariana, países do oriente médio e Índia (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 9).

Se é verdade que a desigualdade do rendimento do trabalho é menor, quando se comunicam os rendimentos, do trabalho e do capital, a desigualdade aumenta, pois o rendimento do capital está associado à propriedade patrimonial, esta que é detida majoritariamente pelo *Top* 10%.

Em todo caso, repise-se, a desigualdade patrimonial é muito mais profunda do que a desigualdade total de renda. Apenas como exemplos na atualidade, na China e Estados Unidos, o *Top* 10% detém 41% e 47% da renda total, respectivamente (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 9); já o *Top* 10% patrimonial detém quase 70% do patrimônio total na China e pouco acima deste último percentual nos Estados Unidos (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 208).

2.4. Desigualdade do patrimônio e da renda em países desenvolvidos: o caso franco-americano

Para analisar o estágio e a evolução da desigualdade de renda e patrimônio no mundo atual, foi preciso fazer um corte para escolher algumas nações representativas desse processo,

²⁷ A semântica da expressão “países em desenvolvimento” é enganosa e traduz a disseminada e falsa crença, como já dito, de que o desenvolvimento econômico é uma marcha inexorável para o futuro, ou seja, aqueles que estão em desenvolvimento necessariamente serão desenvolvidos amanhã. Não só a Argentina, que no passado já esteve entre os grandes do mundo, mas o Brasil, México, Colômbia, países do sudeste asiático e outros são exemplos de países em desenvolvimento em que tal futuro não chega. Em todo caso, todos os países têm futuro, afinal são entidades permanentes no tempo. As gerações é que se sucedem e se angustiam com o país ideal (normalmente o país que não é o seu) que não se concretiza em suas vidas. Uma melhor expressão seria países subdesenvolvidos, mostrando apenas uma face dicotômica do desenvolvimento econômico: os desenvolvidos e os subdesenvolvidos. Afinal, os países em desenvolvimento são muito heterogêneos e subdesenvolvidos em si mesmo. Essa classificação “em desenvolvimento” é eufemística e termina não caracterizando a realidade. Como os desenvolvidos não são um bloco uniforme na riqueza (não se pode comparar a Suíça com Portugal), os subdesenvolvidos também têm matizes diferentes de riqueza. Feito esse reparo, tem que se reconhecer que a expressão “países em desenvolvimento” é utilizada correntemente na atualidade, designando aqueles países em que o grau de subdesenvolvimento é menor e, como tal, será usada nesta tese. Ainda, correntemente se utiliza a expressão países emergentes para designar os países em desenvolvimento (apesar da expressão país emergente muitas vezes estar mais associada aos grandes países em desenvolvimento). Resumindo, ficam os países agrupados como desenvolvidos, em desenvolvimento (ou emergentes) e subdesenvolvidos.

sendo uma escolha razoável fazer um confronto dos países desenvolvidos com os países em desenvolvimento, entre os quais se insere o Brasil, foco da presente pesquisa.

No âmbito dos países desenvolvidos, necessário escolher países que pudessem representar a fronteira do desenvolvimento socioeconômico, porém que trouxessem características diversas, pois a situação da desigualdade nos países desenvolvidos não é uma realidade monolítica, mas nuançada, bem como que fossem países de médio ou grande porte, os quais pudessem, assim, serem confrontados com os grandes países em desenvolvimento, como o Brasil.

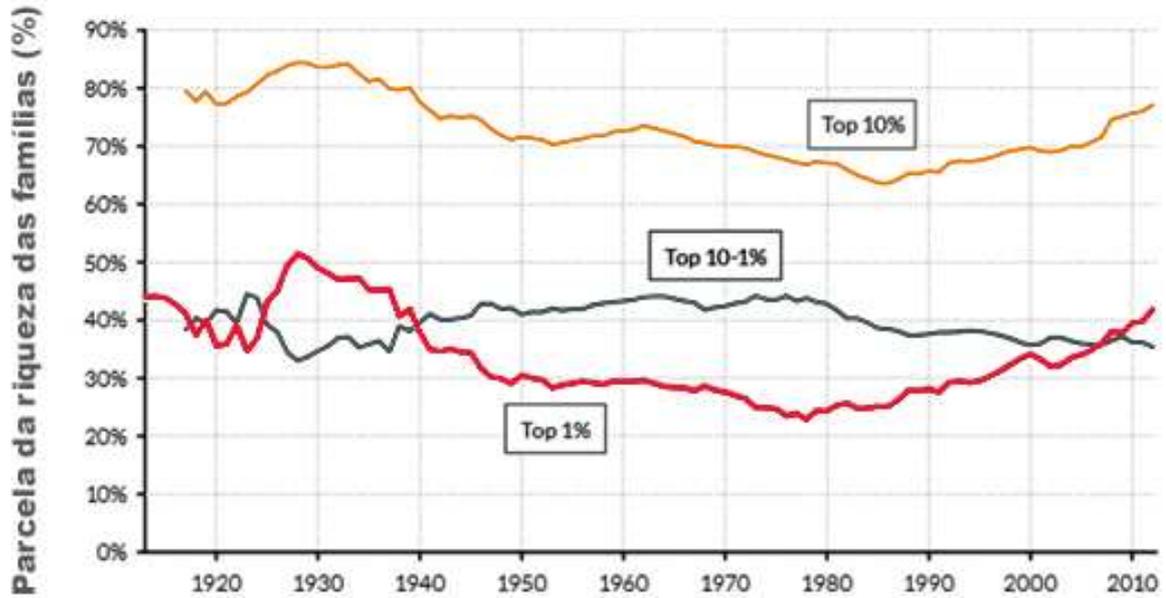
Daí a escolha da França, para representar o modelo europeu continental, e dos Estados Unidos, para o mundo anglo-saxônico, pareceu pertinente. A França, país com mais de 65 milhões de habitantes, com grande influência no pensamento europeu continental, por seu modelo político, legal e social, além de provavelmente ter as melhores fontes sobre evolução patrimonial em longo período de tempo, pois o controle patrimonial na França foi obra dos revolucionários de 1789 e isso auxilia a análise (PIKETTY, 2013, p. 59 e 538). Já os Estados Unidos por sua influência muito além do mundo anglo-saxônico e também pelo fato de vir sofrendo um processo de aumento da desigualdade muito marcante nos últimos 40 anos (DEATON, 2013, p. 175), o que, apesar da enorme riqueza da sociedade norte-americana, pode em um futuro não muito distante ter uma distribuição de renda e patrimônio nos diversos percentis populacionais similares ao que ocorre hoje nos países em desenvolvimento, marcados estes tradicionalmente pela excessiva desigualdade.

2.4.1. A desigualdade do patrimônio

Inicia-se pela análise da distribuição do patrimônio nos Estados Unidos, o qual, como se verá, tem uma desigualdade mais profunda que na França.

O gráfico abaixo mostra a distribuição de patrimônio nos Estados Unidos de 1913 a 2012, para as classes mais abastadas, especificamente para do decil mais rico (*Top 10%*) e suas divisões (o *Top 1%* e aqueles que estão acima do percentil mais rico, o *Top 10-1%*):

Figura 3: parcelas do patrimônio do *Top 10%*, *Top 10-1%* e *Top 1%* nos Estados Unidos – 1913-2012



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 214), com tradução para o vernáculo pelo autor.

A leitura da evolução patrimonial acima demonstra que a propriedade do patrimônio é vinculada desde sempre com as classes mais abastadas, notadamente o decil mais rico, o *Top 10%*. Essa é a história do patrimônio desde sempre e o século XX nos Estados Unidos simplesmente repetiu esse padrão.

Acompanhando a curva do decil mais abastado (*Top 10%*), vê-se um pico na apropriação da riqueza nos anos 1920, ocorrido na sequência de governos republicanos que sucederam o Democrata Woodrow Wilson (1913-1920), quando a Secretaria do Tesouro norte-americano foi chefiada por Andrew Mellon, magnata das finanças e das indústrias, que buscou reverter as iniciativas que tinham culminado com a criação do imposto de renda em 1913 e do imposto de sucessão *causa mortis* e doações em 1916, sem maior sucesso, porém conseguiu mitigar a imposição tributária na histeria do *boom* dos anos 1920, até que a crise de 1929 acabou com os sonhos daquela geração (STEINMO, 1993, p. 94-97; BECKERT, 2008, p. 186). A partir daí, vê-se um suave decréscimo dos patrimônios do *Top 10%* até meados dos anos 1980, quando veio a lume os governos de Ronald Reagan e George H. Bush, e daí se iniciou uma nova escalada de concentração patrimonial, a qual, tudo mantido constante, breve se assemelhará aquela dos anos 1920.

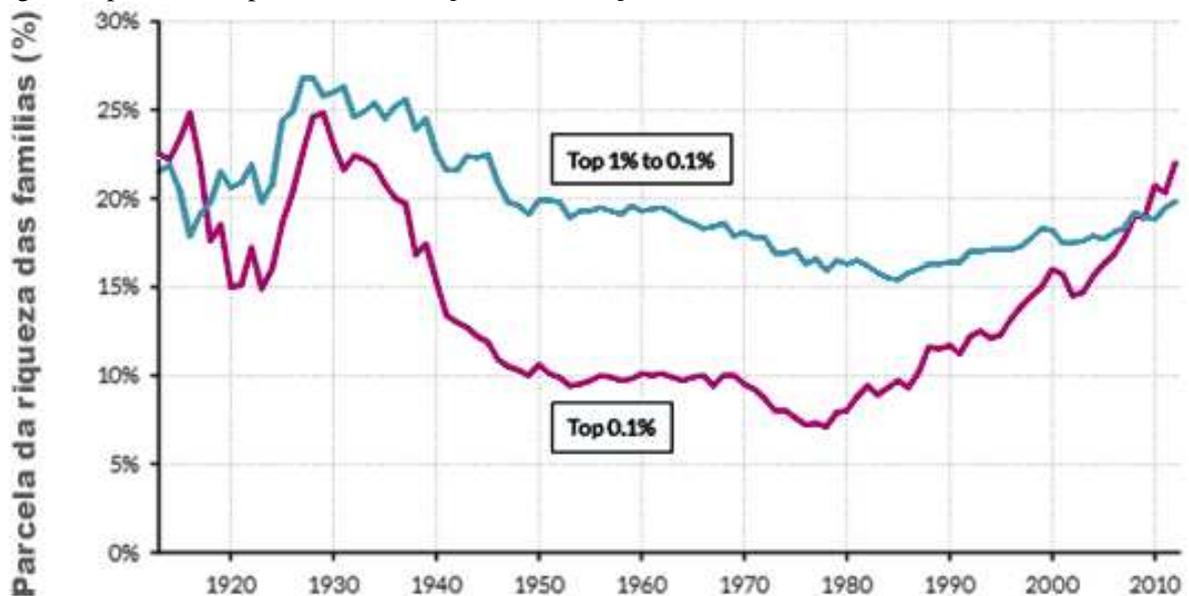
O gráfico acima mostra, entretanto, que é enganador atribuir toda a apropriação patrimonial recente a todos os componentes do *Top 10%*, pois as famílias que estão além do *Top 1%* (*Top 10-1%*) tiveram um leve decréscimo em seus patrimônios desde os anos 1970. Vê-se, na verdade, que a sorte do segmento *Top 10-1%* está correlacionado de forma negativa

com o *Top 1%*, ou seja, quando este último segmento aumenta, aquele diminui, como se viu nos anos 1920, de forma mais pronunciada, e agora a partir dos anos 1980. Em todo caso, não se deve deixar de observar que o *Top 10-1%* detém atualmente em torno de 35% do patrimônio total, ou seja, cada componente desse estrato se apropria de quase 4 vezes o patrimônio médio da população.

Porém, reconheça-se, o caso de sucesso é o *Top 1%*, o qual vem se apropriando crescentemente do patrimônio da sociedade norte-americana e parece não estar distante dos picos de concentração do fastígio dos anos 1920. Um componente médio do *Top 1%* detém mais de 40 vezes o patrimônio médio de cada cidadão. Esse é o mundo dos superquadros do mundo corporativo, dos *rent-seeking*²⁸, percentil que no passado foi dominado essencialmente por aqueles que viviam de renda, os então rentistas do capital (*coupon-clipping rentiers*), e agora tem uma maioria do mundo corporativo, com rendimento do trabalho (PIKETTY, 2013, p. 437 e 500-504; PIKETTY; SAEZ, 2003, p. 16).

É preciso, entretanto, melhor investigar o que ocorre no seio do *Top 1%*, pois eventualmente o patrimônio pode estar sendo apropriado majoritariamente por um subgrupo dele. E de fato é o que ocorre, como se vê abaixo:

Figura 4: parcelas do patrimônio do *Top 1-0,1%* e *Top 0,1%* nos Estados Unidos – 1913-2012



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 215), com tradução para o vernáculo pelo autor.

Obviamente se vê que aqueles que estão dentro do *Top 1%*, mas fora do *Top 0,1%*, já tiveram dias melhores, notadamente nos anos 1920, porém esse grupo (*Top 1% to 0,1%*) vem

²⁸ Agentes que mobilizam recursos, normalmente via *lobbies*, para limitar concorrência ou instituir monopólios, para aumentar sua fatia na renda nacional, sem criar riquezas novas.

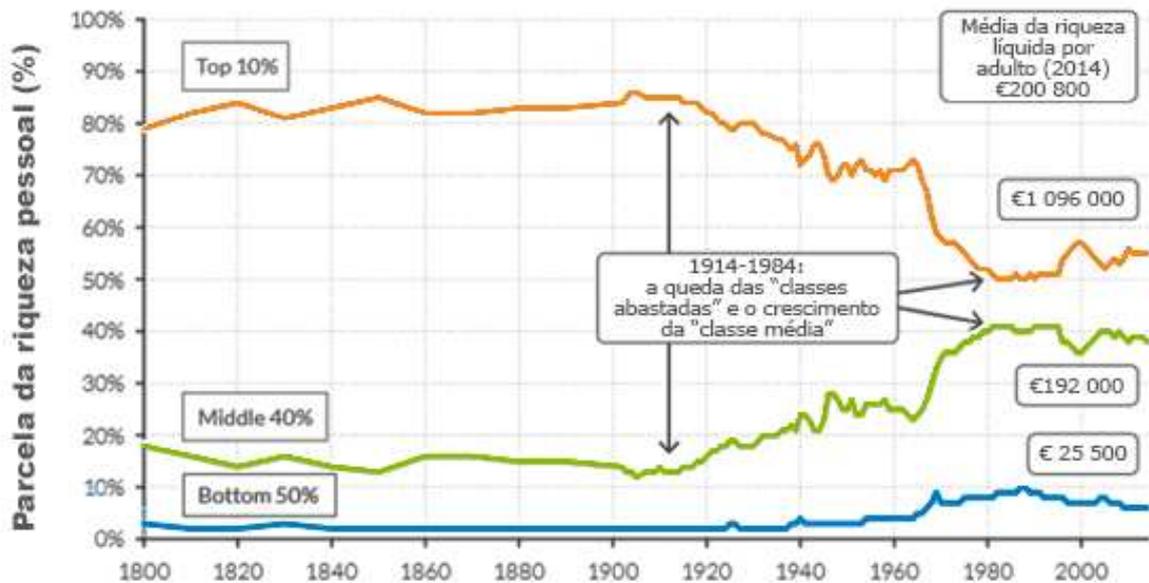
se defendendo bem, pois vem crescendo sua participação desde os anos 1980. Em todo caso, estreme de dúvidas que o *Top* 0,1% (o milésimo mais rico) tem sido o grande ganhador, como já ocorrera nos anos 1920 e agora novamente. Trata-se da milésima parte das famílias americanas que tem tido um incremento patrimonial robusto e crescente, na qual parcela expressiva de seus rendimentos provém dos rendimentos do capital, sendo os rendimentos do trabalho minoritário (PIKETTY, 2013, p. 476). Esse é o mundo dos herdeiros e dos superempreendedores. Pelo gráfico acima, os componentes do *Top* 0,1% após 2010 detêm um patrimônio médio em torno de 220 vezes o patrimônio médio de toda a sociedade americana.

Além dos estratos mais abonados antes descritos, se viu nascer uma classe média patrimonial nos Estados Unidos no século XX, pois no momento em que o decil mais rico caiu abaixo dos mais de 80% de patrimônio, como ocorreu a partir de meados dos anos 1930, apareceu essa classe média patrimonial após a segunda guerra mundial (o chamado *Middle* 40% patrimonial), que teve seu auge no início dos anos 1980, e desde então vem encolhendo em termos patrimoniais, pois os estratos superiores dos detentores do capital vêm se apropriando da maior parcela do crescimento econômico. Em números de 2010, essa classe média deteria 25% do capital nos Estados Unidos, lembrando que a metade mais pobre (*Bottom* 50%) detém, como sempre em todas as sociedades, no passado e no presente, algo como 5% do patrimônio global (PIKETTY, 2013, p. 391 e 411).

Por tudo, voltando ao decil mais rico em termos patrimoniais, vê-se que esse grupo pode ser dividido em subgrupos com matizes diferentes, porém agregadamente se apropriam de mais de 70% de toda a riqueza norte-americana, deixando para os 90% restantes da população migalhas patrimoniais, como ocorreu nos anos 1920. Um quadro como esse nada tem de anódino e tende a concentrar cada vez mais a renda na mão desse decil afortunado, que caminha para se apropriar de todo capital e da renda do capital correspondente. Relevante anotar que o decil de uma população como a norte-americana abriga nele algumas dezenas de milhões de pessoas, ou seja, é muito numeroso, com controle de todos os meios de comunicação, podendo vocalizar seus interesses de forma muito efetiva, construindo toda uma ideologia de meritocracia, esforço e talento como justificativa dessa situação. E obviamente tal ideologia termina influenciando o mundo todo, já que se trata da maior economia do mundo, mormente nos países subdesenvolvidos e em desenvolvimento, nos quais o nível do debate político é mais pobre. Fica tudo parecendo que isso é uma construção da natureza, similar ao raiar do sol, e não o que verdadeiramente é, uma construção humana.

Passando para análise do caso francês, que é muito interessante, pois, como já dito, a França provavelmente tem as melhores fontes históricas patrimoniais dos últimos dois séculos, obra dos ideais igualitários dos revolucionários de 1789, e pode-se assim avaliar a evolução patrimonial dos últimos duzentos anos, o que termina, *mutatis mutandis*, sendo uma aproximação do que ocorreu com os países da Europa ocidental:

Figura 5: divisões do patrimônio na França – 1800-2014



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 221), com tradução para o vernáculo pelo autor.

A classe média patrimonial (*Middle 40%*), antes referida, e que encorpou (em termos patrimoniais) após a segunda guerra mundial, passou a deter em torno de 40% do patrimônio da sociedade a partir da segunda metade do século XX, como se viu acima, sendo efetivamente uma inovação na história da apropriação do patrimônio, pois para ela sobrava apenas as migalhas que escapava do decil mais rico, como se vê até a Primeira Guerra Mundial, sendo que o *Bottom 50%* continua até hoje sua história de irrelevância patrimonial, sem perspectiva aqui de qualquer alteração.

No caso específico da França, acima se vê que o patrimônio médio da sociedade em 2014 estava ligeiramente acima de 200 mil euros e os componentes da *Middle 40%* têm aproximadamente esse mesmo patrimônio (192 mil euros), ou seja, os componentes da *Middle 40%* têm 38,4% do patrimônio da sociedade francesa, sendo interessante situação em que um largo contingente populacional tem um patrimônio médio igual à média de toda a sociedade. Já os componentes do primeiro decil de patrimônio (*Top 10%*) têm mais 05 vezes o patrimônio médio, além de 1 milhões de euros, abocanhando 55% do patrimônio total em 2014. E aí, por óbvio, não sobra quase nada para o *Bottom 50%*, em termos de patrimônio.

Interessante ressaltar que há uma grande dispersão de patrimônio entre os componentes do *Middle* 40%, quer se aproximem do *Top* 10%, quer se aproximem do *Bottom* 50%. Em termos numéricos, para 2014, o patrimônio do *Middle* 40% variava de 99 mil euros, quando se avizinhava do *Bottom* 50%, indo para 402 mil euros, na vizinhança do *Top* 10%, a claramente demonstrar que mesmo dentro de uma classe patrimonial a discrepância de patrimônio é deveras expressiva. Em todo caso, esse surgimento dessa classe média patrimonial é “uma inovação maior do século XX”, como dito por Thomas Piketty (2013, p. 410), pois, pela primeira vez na história, considerando sociedades com rendas muito acima dos limites de subsistência, tem-se um enorme contingente populacional (40%) detendo uma participação proporcional no patrimônio da sociedade.

Mutatis mutandis, o quadro acima pode ser extrapolado para os demais países desenvolvidos (salvo pelo que está acontecendo nos Estados Unidos, onde essa classe média patrimonial está sendo espremida, como se viu) e se vê que o surgimento dessa classe média patrimonial decorreu dos choques advindos da primeira e segunda guerras mundiais, verdadeiro suicídio das classes abastadas, bem como com o expressivo crescimento econômico após a segunda guerra mundial, quando as tributações progressivas no âmbito do imposto de renda e das sucessões atingiram percentuais elevados (e quase confiscatórios, como se verá mais à frente, no caso dos países anglo-saxões).

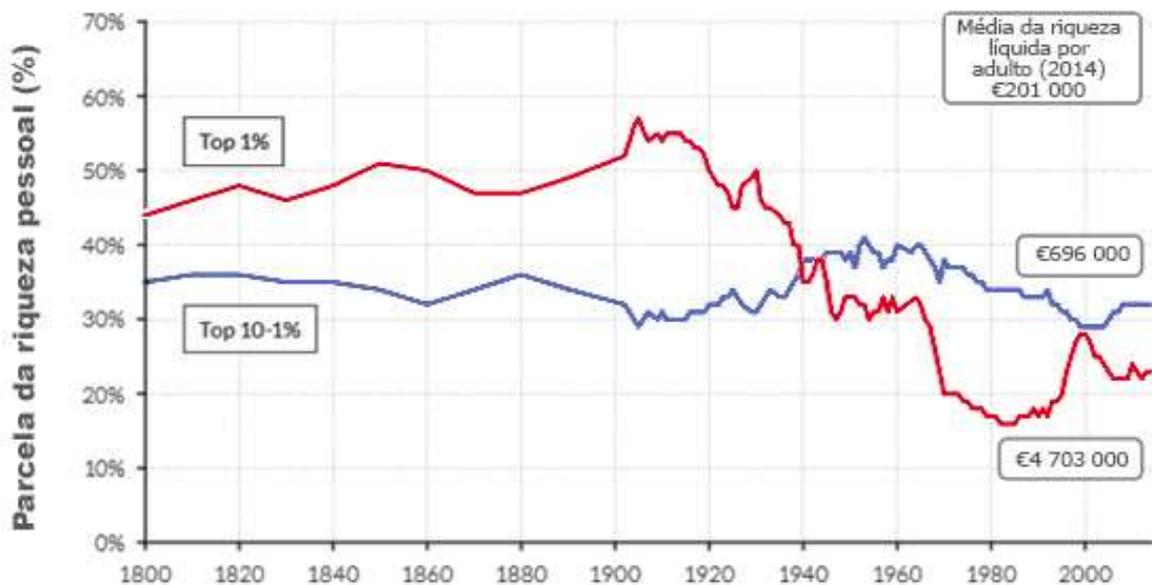
Por outro lado, os componentes do *Bottom* 50% têm um histórico miserável em termos de patrimônio, tendo tido um breve suspiro dos anos 1960 aos 1980, quando atingiram 10% do patrimônio total, para depois continuarem sua irrelevância histórica, isso mesmo em um país que construiu um verdadeiro estado social, notadamente após a segunda guerra mundial (como o restante dos países europeus desenvolvidos, em maior ou menor grau), espelhado em expressivas despesas em educação, saúde e seguridade públicas (PIKETTY, 2013, p. 756-765). Indo além, em uma avaliação dos últimos duzentos anos, como se vê no gráfico acima, não se pode ter muito otimismo em termos patrimoniais para os componentes do *Bottom* 50%, que permanecem à margem da evolução patrimonial da sociedade moderna, salvo se houver uma mudança inesperada no curso da história (o que é sempre possível, pois o futuro nunca está dado ou contratado, como desejam aqueles que dominam o presente).

Não se deve esquecer, como antes já anotado, que a concentração patrimonial influi diretamente na concentração de renda, pois uma das parcelas desta última é o rendimento do capital. E obviamente só tem rendimento de capital quem tem patrimônio. Assim, o processo

de concentração patrimonial termina sendo realimentado pelo de concentração de renda, em um processo contínuo.

Como visto no caso dos Estados Unidos, deve-se investigar agora o comportamento patrimonial das divisões do próprio *Top 10%*, pois este é um grupo muito vasto, também de diversos milhões de pessoas na França, e eventualmente uma subdivisão dele pode estar se apropriando do crescimento patrimonial de todo o conjunto. Veja-se agora o *Top 1%* e *Top 10-1%*:

Figura 6: patrimônios do *Top 1%* e *Top 10-1%* na França – 1800-2014



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 222), com tradução para o vernáculo pelo autor.

Vê-se que o percentil mais rico durante todo o século XIX esteve próximo de 50% de toda a propriedade do patrimônio da sociedade, atingindo seu momento áureo na fase final da *Belle Époque* (começo do século XX), para daí iniciar seu verdadeiro suicídio patrimonial com as duas guerras²⁹, como se vê com a redução da participação patrimonial acima do *Top 1%*, tendo atingido seu mínimo no começo dos anos 1980, para começar uma recuperação, estando atualmente pouco acima dos 20% da riqueza global do país, sem entretanto atingir o “sucesso” do *Top 1%* norte-americano, este que tem mais de 40% da riqueza norte-americana na atualidade.

Por outro lado, aqueles que estão além do *Top 1%*, mas dentro do decil mais rico (*Top 10-1%*), têm mantido uma participação estável na riqueza francesa nos últimos dois séculos, sempre acima de 30% (em linha do que acontece com esse mesmo segmento nos Estados

²⁹ No dizer de Thomas Piketty (2013, p. 236 e 463), o período de 1914 a 1945 é o suicídio da Europa, de sua sociedade de rentistas, verdadeira eutanásia dos capitalistas europeus.

Unidos). Relevante ressaltar que o decil superior (*Top 10%*) do patrimônio mantém hoje em torno de 55% do patrimônio total, dando maior espaço à classe média patrimonial, diferentemente do que vem ocorrendo nos Estados Unidos, onde o decil superior, que tem quase 80% do patrimônio norte-americano, vem deixando pouco espaço para essa dita classe média.

Comparando o quadro dos Estados Unidos com França, no tocante à apropriação do patrimônio pelos 10% mais ricos da população (*Top 10%*), vê-se uma clara diferença na evolução patrimonial nos últimos 40 anos e na própria estrutura patrimonial nesse segmento.

Em termos estruturais, nos Estados Unidos esse segmento sempre se apropriou no século XX de mais de 70% do patrimônio total, tendo atingido seu zênite nos anos 1920 (com mais de 80% do patrimônio total), com uma leve inclinação negativa após a segunda guerra mundial, motivada, entre outros motivos, pela tributação progressiva sobre renda e sucessões do pós-guerra, a qual chegou em seu momento mais baixo em meados dos anos 1980, com um percentual pouco acima de 60% da riqueza total. A partir daí, após os cortes de impostos patrocinados pelo *Economic Recovery and Tax Act* de 1981 e *Tax Reform Act de 1986* do governo Reagan (JOULFAIAN, 2013, p. 2-4 e 2-5), iniciou-se uma nova escalada de concentração patrimonial que começa a lembrar os anos 1920.

Já o quadro francês é diferente. O decil mais rico nunca mais se recuperou da perda patrimonial que se seguiu às destruições das duas grandes guerras e vem se mantendo com a dominância de pouco mais da metade do patrimônio global do patrimônio francês, o que abriu espaço para o surgimento de uma verdadeira classe média patrimonial, na qual o *Middle 40%* detém uma participação patrimonial similar a sua participação na população, o que é uma grande novidade em termos históricos, como já dito.

Considerando que esses países são representantes da fronteira do desenvolvimento das sociedades modernas, claramente se vê que há escolhas políticas e sociais diferentes em ambas as sociedades. Não é possível imaginar que o decil mais rico norte-americano detenha quase 80% do patrimônio total dos Estados Unidos e o francês pouco mais da metade do patrimônio da França e isso seja considerado como um fenômeno natural e que não tem o dedo humano. Claramente há uma maior tolerância da sociedade norte-americana com a acumulação patrimonial por segmentos favorecidos, o que não acontece na França e também na Europa.

Obviamente que sempre se pode argumentar que o nível de desigualdade visto nos Estados Unidos não tem sido obstáculo para a geração de riqueza, haja vista que os Estados Unidos continuam na fronteira última do desenvolvimento econômico. Ocorre que refoge ao senso de razoabilidade de qualquer um que quase 80% do patrimônio de uma sociedade possa

ser detido pelo decil mais rico. Isso em uma democracia obviamente vai gerar problemas, mais cedo ou mais tarde. A maioria não deveria permanecer alijada por muito tempo da geração de riqueza de qualquer sociedade. É do interesse de todos, inclusive daqueles mais abonados, que se tenha uma distribuição de riqueza mais equilibrada. Isso favorece o desenvolvimento da própria sociedade, gerando confiança no sistema político e econômico, que passa a ser um gerador de oportunidades para todos.

Na atualidade, o aumento da desigualdade tem gerado tensões nos sistemas políticos e econômicos, mesmo naquelas sociedades mais igualitárias, como na Europa continental, e também nos Estados Unidos. Não há melhor exemplo disso do que o crescimento dos movimentos xenófobos e de extrema direita em ambos os lados do Atlântico, que tem utilizado os migrantes como bodes expiatórios, culminando com a eleição de líderes divisionistas que jamais alguém poderia imaginar há apenas duas décadas. Mas o caminho de uma concertação e apaziguamento passa necessariamente pelo fortalecimento da ação do Estado nas suas funções sociais primordiais, especificamente na educação, saúde e seguridade social, e, para tanto, não se pode permitir que poucos se apropriem de parcela desmesurada da riqueza das nações.

2.4.2. A desigualdade da renda

Veja-se a seguir a desigualdade de renda (do capital e do trabalho), para o ano de 2014, para os Estados Unidos e França, com dados da renda antes da tributação e das transferências *in natura* e em espécie, acrescidas das pensões, aposentadorias e benefícios assistenciais (renda pré-tax):

Tabela 2: desigualdade de renda (do capital e do trabalho), para o ano de 2014, para os Estados Unidos e França

Parte dos diferentes grupos no rendimento do trabalho e do capital	Estados Unidos (2014)	França (2014)
Decil superior (<i>Top</i> 10%)	47%	32,6%
Percentil superior (<i>Top</i> 1%)	20,2%	10,8%
<i>Top</i> 10-1% (os 9% seguintes após o percentil mais rico)	26,8%	21,8%
<i>Middle</i> 40% (classe média)	40,4%	44,9%

<i>Bottom</i> 50% (a metade mais pobre ou as classes populares)	12,5%	22,5%
---	-------	-------

Fonte: World Inequality Report (2018, p. 80 e 94).

Na comparação entre os países, vê-se claramente que os Estados Unidos é um país mais desigual e a metade mais pobre (*Bottom* 50%) detém pouco mais da metade da renda do mesmo segmento na França. E o problema não está na classe média (*Middle* 40%), pois este segmento em ambos os países se apropria de parcela similar da renda, proporcional ao tamanho desse estrato (se o estrato representa 40% da população, em uma sociedade utópica com distribuição igual de renda, deveria se apropriar de 40% da renda da sociedade). A desigualdade, mormente nos Estados Unidos, está no decil superior da renda (*Top* 10%) e no percentil (*Top* 1%) que se apropriam de uma parcela excessiva da renda.

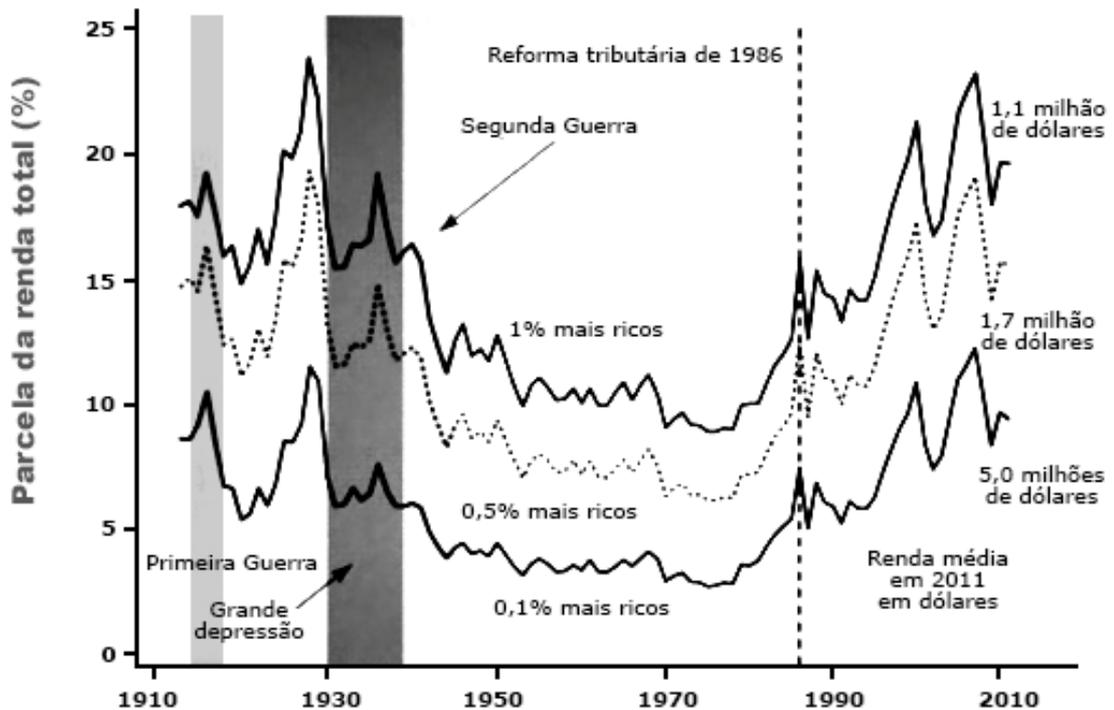
Caso se considerasse a renda pós-tax, incluindo a tributação direta sobre renda e patrimônio (que são similares e não muito distantes em ambos os países) e todas as transferências em espécie e *in natura*, a situação do *Bottom* 50% pioraria nos Estados Unidos em face do que ocorre na França, porque o estado social francês é mais avantajado e as classes populares recebem proporcionalmente maiores transferências.

Se a metade mais pobre da sociedade norte-americana se apropria de metade da renda nacional do que consegue sua contraparte francesa, poder-se-ia questionar porque essa situação se mantém dessa forma. Uma explicação aparece na tabela com clareza. Observe-se que a classe média americana (*Middle* 40%) tem exatamente uma participação proporcional na geração de riqueza, o que deve ser agregado da apropriação do decil superior da renda. Ora, metade de uma sociedade é um grupo humano muito grande e tranquilamente dita os rumos do país, em todos os seus aspectos da vida cotidiana da sociedade. E, considerando o voto facultativo, estão super-representados no sistema eleitoral. Daí que a sorte da metade mais pobre não conta muito quando a metade mais próspera se apropria de toda renda e riqueza.

Angus Deaton, com dados atualizados da pesquisa de Thomas Piketty e Emmanuel Saez, traz abaixo um gráfico com a evolução da renda total dos estratos mais ricos nos Estados Unidos desde o começo do século XX, onde se pode observar a evolução da participação da renda dos *Top* 1%, *Top* 0,5% e *Top* 0,1% em paralelo com os grandes eventos do século XX, como a queda de participação após a primeira guerra mundial em concomitância com a introdução do imposto de renda (1913), a recuperação dos loucos anos 1920 nos governos republicanos, a queda na grande depressão após 1929, nova queda com a segunda guerra mundial e com a tributação progressiva da renda e das transmissões gratuitas de bens e direitos

introduzida após a segunda guerra e por fim a grande recuperação a partir do governo de Ronald Reagan a partir de meados dos anos 1980:

Figura 7: parcela da renda total recebida pelos estratos mais ricos (ganhos de capital incluídos) – 1913-2011



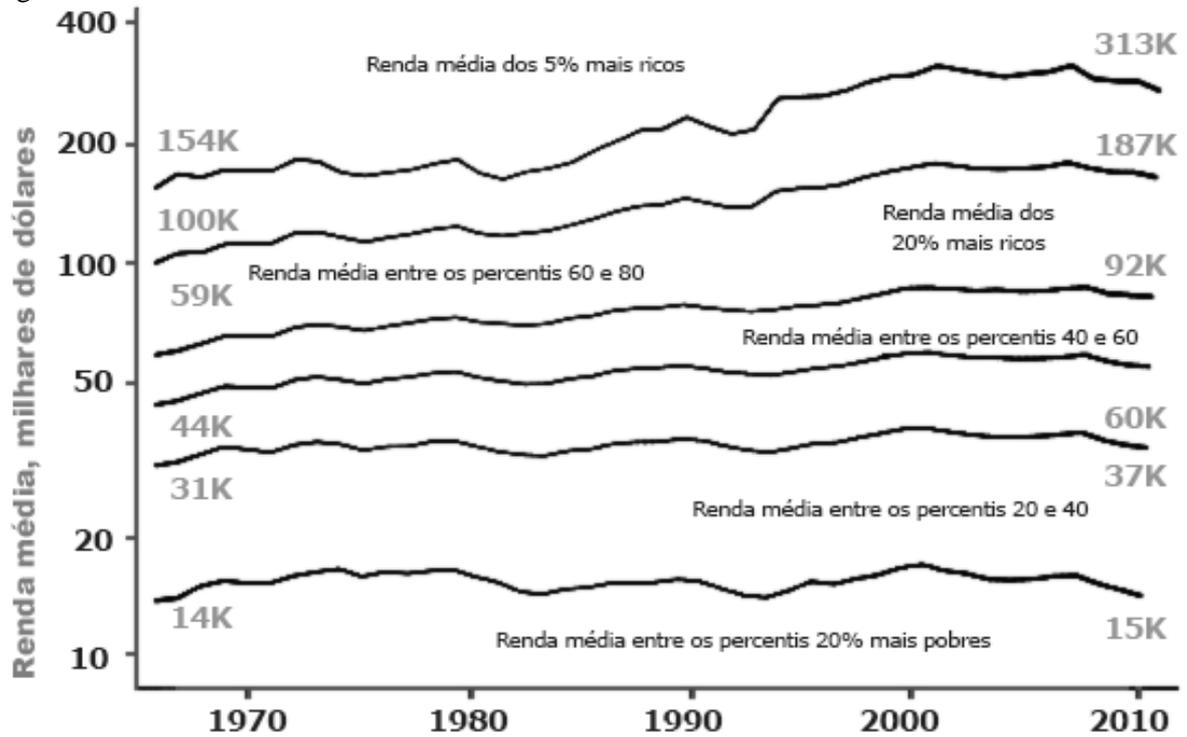
Fonte: Angus Deaton (2013, p. 189).

Observando os dados do percentil mais rico (*Top 1%*), vê-se no período do século passado uma curva em U, e não a curva de Kuznets (U invertido), com grande apropriação de renda no início do século XX até a grande depressão, para daí seguir uma curva descendente até os anos 1980, quando começou o atual ciclo de concentração de renda, que coincide com a subida de Ronald Reagan ao poder e com o corte dos impostos do *Economic Recovery and Tax Act* de 1981 e *Tax Reform Act de 1986*, como dito anteriormente. Interessante ressaltar que os Estados Unidos não sofreram a destruição patrimonial das duas guerras, os brutais ciclos inflacionários, e mesmo assim se viu um fenômeno parecido com o que ocorreu na Europa - o caso inflacionário francês emblemático, apesar do caso alemão ter sido pior - (PIKETTY, 2001, p. 37-43)-, o que somente se pode explicar pela destruição patrimonial da crise de 1929, seguida pela imposição de uma tributação progressiva extremamente gravosa sobre renda, doação e sucessão *causa mortis* a partir da segunda guerra mundial, como será demonstrado nos itens posteriores deste trabalho.

E aqui cabe um ponto final sobre o processo de desigualdade de renda em curso nos Estados Unidos desde meados dos anos 1970, como se pode ver no gráfico a seguir, no qual o

U.S. *Census Bureau* pergunta às famílias sobre suas rendas no ano anterior, ajustadas a preços de 2010 para compensar a inflação:

Figura 8: renda média dos diversos estratos da sociedade norte-americana



Fonte: Angus Deaton (2013, p. 175).

O gráfico acima mostra a tragédia dos componentes dos estratos mais pobres (os 40% mais pobres) nos quais se vê que suas rendas médias reais nada evoluíram em um espaço de mais de 40 anos, isso apesar de a economia dos Estados Unidos ter crescido razoavelmente bem neste período, com PIB por habitante crescendo 2,2% entre 1970 e 1990 e 1,4% entre 1990 e 2012, ou seja, o PIB per capita aproximadamente dobrou de 1970 a 2012 (PIKETTY, 2013, p. 828).

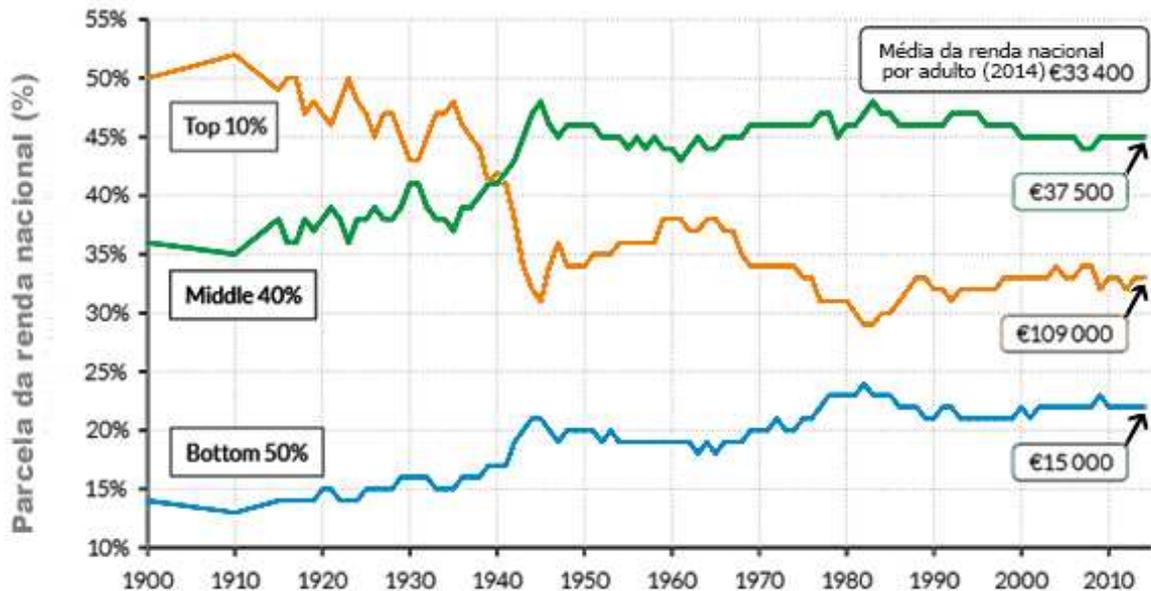
Na verdade, o crescimento de renda e patrimônio foi apropriado pelos estratos mais ricos, os quais obtiveram sensíveis reduções da tributação pessoal, nos anos 1980, no governo Reagan, como já dito, e agora em 2018, no governo Trump³⁰. Efetivamente, para as famílias mais pobres, por exemplo, o *Bottom 20%*, é muito precário viver em uma sociedade opulenta como os Estados Unidos, com uma renda anual de 15 mil dólares. Quando Anne Case e Angus Deaton (2017) apontaram a elevada taxa de mortalidade por uso de opioides entre a classe

³⁰ A evolução da mudança nas alíquotas tetos do imposto de renda tem uma forte correlação negativa com a apropriação da renda pelo *Top 1%*. Assim, com dados a partir de 1960 dos países desenvolvidos, quanto maior a redução das alíquotas tetos do imposto de renda, maior o crescimento da renda apropriada pelo *Top 1%* (ALVAREDO; ATKINSON; PIKETTY, 2013, p. 7-9).

branca desfavorecida de meia idade, claramente o cenário acima de dezenas de anos de baixos salários, barreiras no mercado de trabalho, com aumento da desigualdade, vem à mente como uma explicação lógica para o problema.

Apreciado o caso norte-americano, passa-se à análise da distribuição de renda na França, como se vê abaixo, no século XX e começo do XXI:

Figura 9: divisão de renda na França: 1900-2013: o crescimento das classes média e baixas



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 95), com tradução para o vernáculo pelo autor.

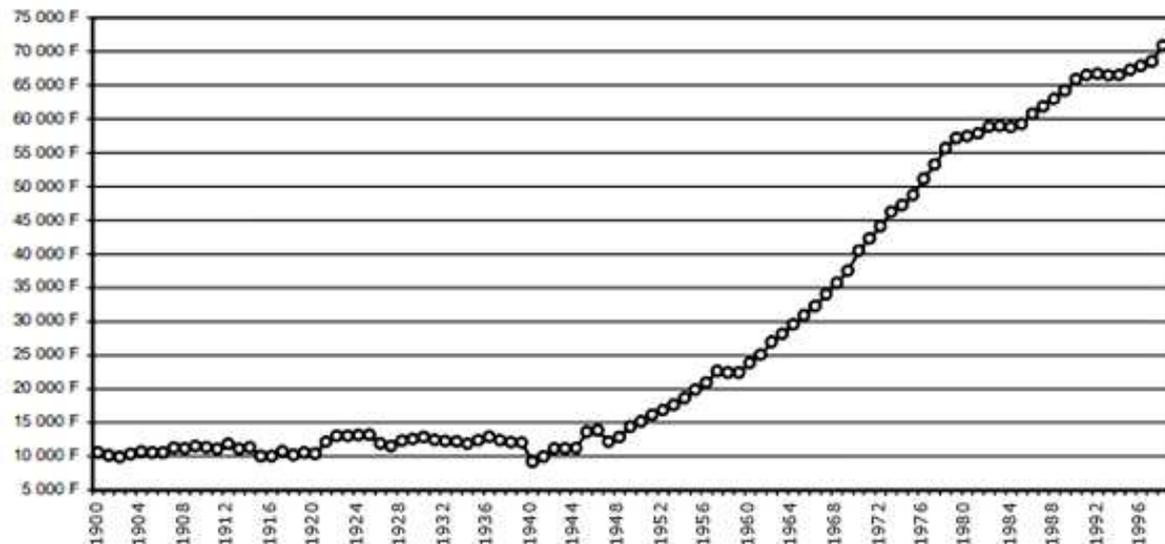
Vê-se no curso do século XX uma diminuição da participação do *Top 10%*, com um espaço que foi ocupado majoritariamente pela classe média (*Middle 40%*) e também em alguma medida pelas classes populares (*Bottom 50%*), com uma queda da renda do *Top 10%*, muito em decorrência da destruição de patrimônio desse contingente no curso das duas grandes guerras, que terminou impactando principalmente a renda decorrente do capital.

Não se quer aqui dizer que a menor desigualdade francesa não imponha seus desafios. Impõe, até porque o *Bottom 50%* tem uma participação pequena na renda nacional, e os problemas nos *banlieues* franceses estão frequentemente na imprensa (além de mais recentemente com a manifestação dos *gilets jaunes*, os coletes amarelos, surgidos na França periférica, rural, distante dos grandes centros), a demonstrar o grave e difícil problema social posto pelo desemprego, pobreza, e, em essência, pela desigualdade socioeconômica, que toca mais profundamente as zonas distantes dos grandes centros, nas quais vive uma empobrecida classe trabalhadora.

Um ponto que deve ser anotado e que escapa ao gráfico acima (que vê a participação relativa de cada estrato na renda nacional) é que houve um aumento expressivo de renda de

toda a sociedade no curso da segunda metade do século passado, no curso do famoso período denominado pelos franceses de trinta gloriosos (1945-1975), ou seja, a renda média por habitante, em termos reais, aumentou quase 7 vezes (e continua aumentando):

Figura 10: renda média por habitante na França de 1900 a 1998 (em francos de 1998)



Fonte: Thomas Piketty (2001, p. 71).

O gráfico acima traz alguns ensinamentos importantes. Primeiro se vê que todo o crescimento secular aconteceu na segunda metade do século XX, tendo o crescimento da primeira metade se mantido constante. Esse crescimento da segunda metade do século XX, que na verdade ocorreu também em outros países da Europa continental, pode ter sido uma mera recuperação em face dos países mais avançados, em decorrência da destruição da segunda guerra, ou mesmo que a França teria ficado para trás desde a primeira guerra, tolhida em seu crescimento entre as guerras, e que somente com a liberação pode atingir seu pleno potencial e aí acompanhar as demais economias avançadas (PIKETTY, 2013, p. 164).

Em todo caso, incontroverso o expressivo aumento da renda média por habitante na sociedade, e, apesar disso, a desigualdade de renda é a principal explicação para as tensões sociais que vive a França, com marginalização de suas populações oriundas das colônias, radicalização de extremistas, empobrecimento da classe trabalhadora do meio rural, até porque a geração de riqueza na França (e nos outros países, como Reino Unido e Estados Unidos) tem se concentrado nos grandes centros urbanos.

Comprova-se, mais uma vez, como já ensinou Branko Milanovic (2007), que o problema da desigualdade é relacional e a renda média, em si mesma, não é um indicador para denotar a saúde da sociedade (WILKINSON; PICKETT, 2009, p. 501).

2.5. Desigualdade do patrimônio e da renda em países emergentes

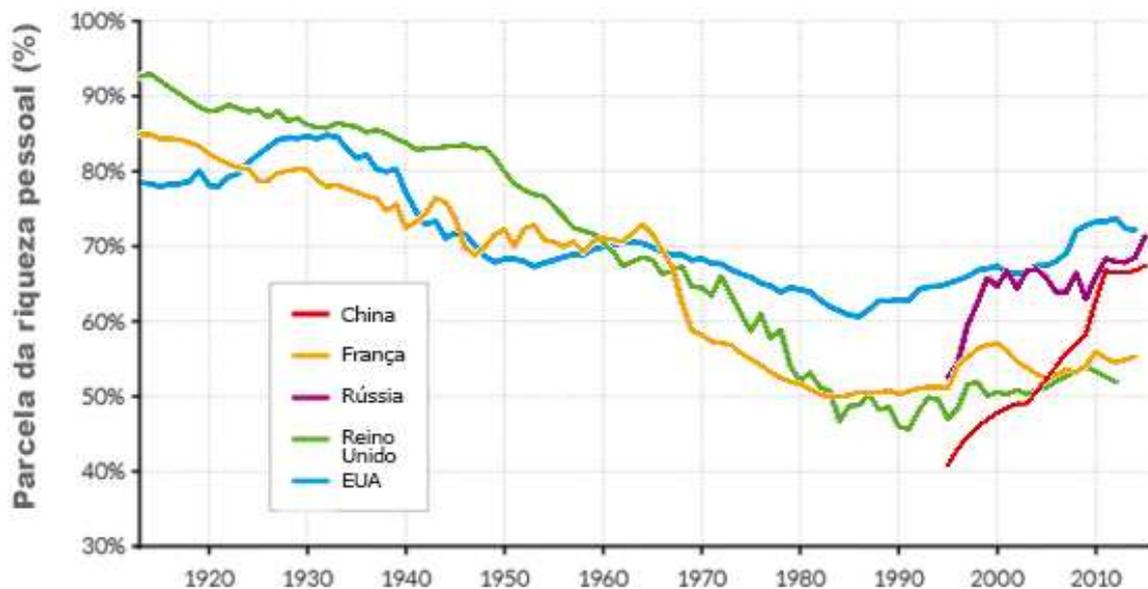
2.5.1. *A desigualdade do patrimônio*

Os países emergentes não têm uma tradição de compilação e divulgação de dados estatísticos de suas riquezas e rendas, lacuna que somente mais recentemente vem sendo superada. Assim, diferentemente do que ocorre com as fontes de dados europeias e americanas, que às vezes alcançam até dois séculos, no âmbito dos países emergentes deve-se contentar com algumas dezenas de anos.

Relevante ressaltar que a ausência de dados em países emergentes e subdesenvolvidos é um subproduto do próprio subdesenvolvimento dessas sociedades e nada tem de inocente. A ausência de dados de concentração de renda e de patrimônio permite que não se discutam as apropriações de riqueza pelos estratos mais favorecidos. Ora, se não há dados, não há estudos, e passa-se a imaginar que a concentração de renda e riqueza é um produto do mundo natural. Felizmente vê-se que essa realidade está mudando e os dados começam a ser disponibilizados. Isso por si só terá um impacto na concentração patrimonial no longo prazo, pois a sociedade passará a ter noção dessa situação e verá que isso tem um componente político e o dedo e a mão daqueles que se favorecem dessas estruturas patrimoniais.

Abaixo se traz gráfico comparando a concentração de patrimônio no *Top 10%* em países desenvolvidos (França, Reino Unido e Estados Unidos) e em dois países emergentes, especificamente a Rússia e a China.

Figura 11: riqueza pessoal do *Top* 10% em países desenvolvidos (França, Reino Unido e Estados Unidos) e emergentes (Rússia e China) – 1913-2015



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 208), com tradução para o vernáculo pelo autor.

Em ambos os países emergentes citados (Rússia e China) se vê o mesmo padrão de apropriação do capital pelo decil superior do patrimônio (*Top* 10%), como ocorre no mundo desenvolvido, em um padrão até mais parecido com o que vem ocorrendo com os Estados Unidos, com apropriação de 70% de toda a riqueza para o decil superior, e com tendência de crescimento. Obviamente que com essa apropriação sobra pouco patrimônio para a chamada classe média patrimonial (*Middle* 40%), sempre lembrando que em todas as sociedades o *Bottom* 50% tem pouquíssimo patrimônio, a mais das vezes em torno de 5% do patrimônio total.

De ressaltar que ambos os países emergentes saíram de uma base mais baixa porque eram países comunistas até os anos 1980, com o Estado detendo a maior parte do patrimônio da sociedade. Feita a transição para o capitalismo, vê-se que rapidamente caminharam para o padrão de concentração de patrimônio de países mais desiguais, logo superando em concentração os dois países europeus registrados (França e Reino Unido). Ainda, nada autoriza a dizer que China e Rússia não serão ainda mais desiguais em termos patrimoniais do que os Estados Unidos, pois vivem com regimes autoritários, pouca transparência, com enormes oligopólios, ou seja, um cadinho que faz vicejar a concentração patrimonial.

Relevante anotar que o padrão chinês e russo certamente é atualmente emulado pelos demais países emergentes, os quais desgraçadamente estão na fronteira superior da desigualdade de renda e patrimônio. E se deve lembrar que a desigualdade da renda (do capital

e do trabalho) é um dos requisitos que reforçarão a desigualdade patrimonial mais à frente. E se os países emergentes reconhecidamente têm maiores desigualdade de renda do que os países desenvolvidos, como se verá mais adiante, seria até uma surpresa não os ver com uma desigualdade patrimonial para o decil superior igual aos Estados Unidos, como se demonstrou no gráfico precedente. Porém, o início das séries do gráfico da Rússia e China não pode ser a medida dos demais emergentes, pois naqueles até recentemente o patrimônio era detido majoritariamente pelo Estado, porém o estágio final alcançado (e mostrado no gráfico) pela China e pela Rússia é de um capitalismo pleno, com todos os demais problemas do capitalismo dos países em desenvolvimento, sendo certo que se pode extrapolar a concentração patrimonial Russa e Chinesa para os demais países em desenvolvimento ou emergentes.

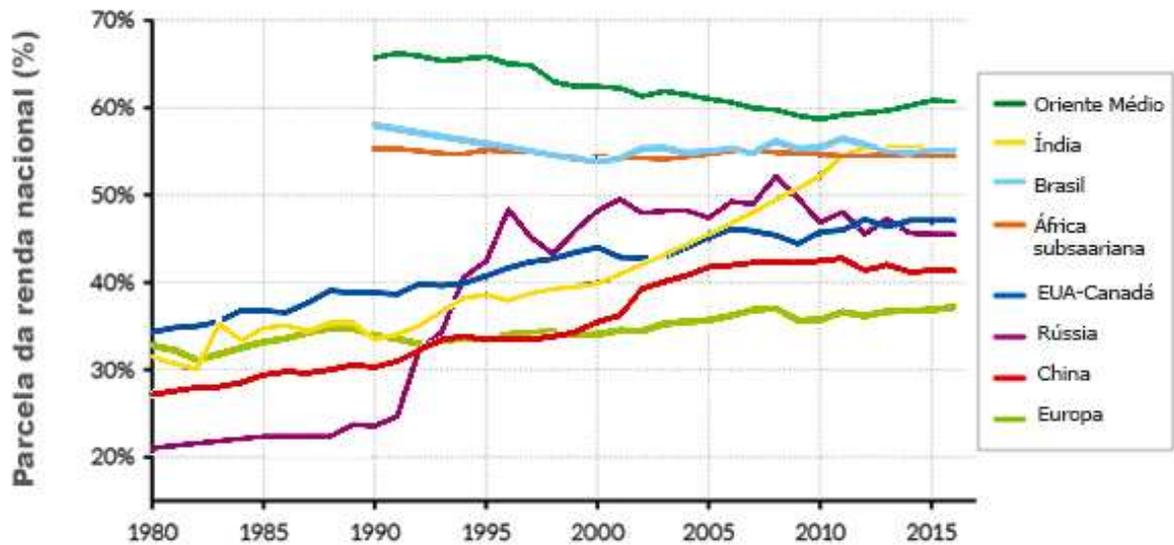
O quadro acima no tocante aos emergentes não traz qualquer novidade, porque a desigualdade de renda (capital e trabalho) é reconhecidamente maior do que nos países desenvolvidos. Obviamente essa desigualdade leva naturalmente à desigualdade patrimonial, afinal para acumular capital, poupança, necessário ter renda além daquela necessária ao consumo, à subsistência, o que somente é alcançado pelas classes mais favorecidas. A concentração patrimonial, geradora de renda de capital, termina por induzir e aumentar a concentração de renda, em um ciclo que se auto alimenta continuamente.

No caso dos dois países emergentes citados, deve-se lembrar que, quando o decil superior patrimonial caminha para 80% ou mais do patrimônio total, como parece ser a tendência, isso faz desaparecer a classe média patrimonial (as classes populares historicamente não têm quase patrimônio, como já se viu), o *Middle* 40% patrimonial, ou seja, a hiperconcentração no *Top* 10% tem como maligno subproduto o estrangulamento da classe média *Middle* 40%. Na prática, há uma correlação negativa entre a sorte do *Top* 10% e do *Middle* 40%, pois quando o primeiro avança, o segundo reflui. Ocorre que isso não é percebido e se advoga que essa concentração decorre de mais hora de trabalho, do mérito, da disciplina e do esforço dos mais abastados. Deve-se anotar que, se essa afirmação é verdadeira, os demais trabalham pouco, não têm mérito, são indisciplinados e pouco esforçados, quiçá dados a vícios inconfessáveis. É preciso má fé intelectual e pessoal para acreditar em uma narrativa dessa espécie.

2.5.2. A desigualdade da renda

O gráfico a seguir demonstra a apropriação de renda pelo *Top* 10% em países emergentes em face de alguns países desenvolvidos:

Figura 12: renda pessoal do *Top* 10% ao redor do mundo - países emergentes (países do oriente médio, Índia, Brasil, países da África subsaariana, Rússia e China) e países desenvolvidos (Europa e US-Canadá) – 1980-2016



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 11), com tradução para o vernáculo pelo autor.

Apesar de as séries de dados dos países emergentes serem mais recentes, os países do oriente médio, Índia, Brasil e os países da África subsaariana têm a maior a apropriação de renda pelo *Top* 10% quando se compara com os países da Europa, estes que têm reconhecidamente uma maior igualdade de renda entre os diversos estratos sociais.

E de fato isso não traz nenhuma novidade. Sempre se soube que os países emergentes são mais desiguais em renda, típico de sociedades com desenvolvimento humano ainda incompleto, no qual as condutas das elites têm baixo controle social. Há seguidamente apropriação do orçamento público por grupos de interesse, que têm ação legislativa, impedindo, por exemplo, a instituição de uma tributação progressiva, meio eficaz para diminuir a concentração de renda.

No caso da China e Rússia, que têm uma apropriação de patrimônio pelo *Top* 10% até abaixo dos Estados Unidos, não se pode daí se inferir que haja algum motivo para otimismo, pois, como antes se viu, ambos os países já caminham para a fronteira extrema de desigualdade patrimonial e, mais à frente, essa desigualdade patrimonial terá efeito indutivo sobre a renda de capital, ou seja, deve-se esperar mais à frente que China e Rússia terminem por emular o padrão dos demais países emergentes.

Já a Índia teve uma crescente concentração de renda após o término de planificação da economia que funcionou da independência (1947) até os anos 1980. Sob o governo de Jawaharlal Nehru (de 1947 a 1964) e seus seguidores, inclusive Indira Ghandi, o país assistiu uma estatização da economia, com o governo dominando e regulando amplos setores, tendo o

imposto de renda atingido uma alíquota teto de 97,5%, com diminuição da concentração de renda (o *Top 1%* capturava 21% da renda total em fins dos anos 1930, baixando para 6% no começo dos anos 1980). A partir dos anos 1980 começou um processo de liberação e abertura da economia, aumento da desigualdade econômica (o *Top 1%* atingiu 22% da renda total na atualidade) e redução da alíquota teto do imposto de renda para 50% (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 123-130; CHANCEL e PIKETTY, 2017, p. 4-5). Obviamente que aqui não quer se dizer que uma economia planificada seria melhor por ter menos desigualdade, mas que a desigualdade é escolha política, por ação ou inação, ou seja, a economia pode ser aberta, com ampla concorrência, como se vê na Europa, porém com políticas públicas de transferência de renda e tributação progressiva que imponham limites à desigualdade de renda e, por consequência, de patrimônio.

2.6. Desigualdade do patrimônio e da renda no Brasil

No tocante à desigualdade de renda do capital e do trabalho no Brasil, os dados que serão apresentados a seguir são oriundos essencialmente da pesquisa de Marc Morgan (2017), que subsidiou a apresentação do capítulo do Brasil no World Inequality Report (2018), com dados fiscais do imposto de renda da pessoa física, dados da PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios e dados das contas nacionais do IBGE, dados da dissertação de mestrado de Fábio Ávila de Castro (2014), da Universidade de Brasília, e da tese de doutorado de Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016), também da Universidade de Brasília.

Já os dados da desigualdade patrimonial se resumem às informações contidas na dissertação acima citada, bem como dados mais atuais dos declarantes do imposto de renda da pessoa física do ano-calendário 2016. Apesar de mais resumidos do que aqueles que constam para outros países no World Inequality Report (2018), denunciarão com clareza solar a enorme desigualdade patrimonial existente no Brasil, ou seja, qualquer fonte de dados com consistência metodológica, como são os dados das declarações de imposto de renda da pessoa física Brasil, é suficiente para demonstrar a desigualdade patrimonial, a qual é de conhecimento de todos, não sendo surpresa para ninguém.

Essa desigualdade de renda (capital e trabalho) e patrimônio no Brasil, como se verá, justifica uma defesa veemente de uma tributação progressiva sobre as maiores rendas e patrimônio, pois não se pode aceitar como natural a frase recente de Armínio Fraga (2018), ex-presidente do Banco Central do Brasil, de que rico não paga imposto de renda no Brasil (e aqui

se acresce, como se mostrará no último item (5) dessa tese, que rico também não paga imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação).

2.6.1. A desigualdade do patrimônio

O World Inequality Report (2018) não apresenta estudo sobre a concentração de patrimônio no Brasil e serão utilizados aqui apenas dados fiscais obtidos em pesquisa de Fábio Ávila Castro (2014, p. 103), da Universidade de Brasília, com dados da base da Receita Federal do Brasil, bem como dados atualizados da declaração de imposto de renda das pessoas físicas do ano-calendário 2016 (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a).

Deve-se lembrar que a desigualdade patrimonial é sempre muito mais aguda do que a desigualdade de renda em todas as sociedades. Assim, no âmbito da desigualdade patrimonial, nos países mais igualitários da Europa, atualmente o *Top* 10% abocanha em torno de 55% do patrimônio total da sociedade, chegando a mais de 70% nos Estados Unidos, como antes visto.

Abaixo se trazem os dados da declaração de imposto de renda da pessoa física, do ano-calendário 2012, com o valor total de bens e direitos por faixa de valor dos bens e quantidade de declarante:

Tabela 3: distribuição dos bens e direitos para o ano-calendário de 2012 - Brasil

Faixas de valor dos bens	Quantidade Declarações	Valor dos bens
Até R\$ 1.000,00	9.610.974	223.871.956,58
De 1.000,01 a R\$ 5.000,00	967.919	3.118.340.500,22
De 5.000,01 a 15.000,00	1.492.662	15.116.813.400,02
De 15.000,01 a 30.000,00	1.769.258	40.233.141.691,82
De 30.000,01 a 50.000,00	1.724.531	68.607.862.718,04
De 50.000,01 a 75.000,00	1.488.566	92.453.593.404,41
De 75.000,01 a 100.000,00	1.202.237	105.067.660.847,94
De 100.000,01 a 150.000,00	1.700.978	210.283.663.687,28
De 150.000,01 a 300.000,00	2.554.285	544.867.343.576,69
De 300.000,01 a 500.000,00	1.336.082	514.835.291.677,44
De 500.000,01 a 750.000,00	705.220	428.781.614.595,45
De 750.000,01 a 1.000.000,00	355.893	308.111.184.197,94
De 1.000.000,01 a 1.500.000,00	302.884	367.673.001.536,46
Acima 1.500.000,00	406.064	2.361.876.499.054,18
TOTAL	25.617.553	5.061.249.882.844,47

Fonte: declarações de bens e direitos dos contribuintes pessoas físicas do ano-calendário 2012 (CASTRO, 2014, p. 103)

Pelos dados acima da declaração do imposto do ano-calendário 2012, as 04 últimas classes dos maiores patrimônios, que representam 7% dos declarantes, detêm 68,5% do patrimônio total. Já se forem incluídas as 05 últimas classes patrimoniais (patrimônios acima de R\$ 300.000,01), com 12% dos declarantes, vê-se que abocanharam 78,6% do patrimônio total. Já as 03 primeiras classes dos menores patrimônios, com 47% do total de declarantes, têm apenas 3,6% do patrimônio declarado, ou seja, os contribuintes das classes populares que

apresentam declaração de imposto de renda têm patrimônio diminuto, como já enfatizado anteriormente. Com esses dados, o *Middle* 40% detém em torno de 20% do patrimônio total.

Os dados fiscais acima do Brasil espelham as desigualdades patrimoniais vistas em países altamente desiguais, com o *Top* 10% atingindo entre 75% e 80% do patrimônio total da sociedade e as classes populares despossuídas de qualquer patrimônio.

Outra fonte de informação que demonstra a aguda concentração de patrimônio no Brasil também provém das declarações de imposto de rendas das pessoas físicas, agora do ano-calendário 2016, que confronta os rendimentos totais recebidos pelos declarantes pessoas físicas com os bens e direitos detidos por essas faixas de declarantes, trazendo uma ligação entre rendimento total e bens e direitos, como se vê abaixo:

Tabela 4: Declarações por faixa de rendimentos totais – tributáveis, isentos e não tributáveis – (em salários mínimos em face dos bens e direitos, doações e heranças constantes nas declarações – valores em milhões de reais

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes	Bens e Direitos	Doações e Heranças
Até 1/2	1.304.128	186.682	1
De 1/2 a 1	588.273	52.519	6
De 1 a 2	1.360.094	144.298	40
De 2 a 3	3.994.153	406.006	99
De 3 a 5	7.605.675	594.528	543
De 5 a 7	4.219.050	488.312	1.120
De 7 a 10	3.202.633	656.551	2.024
De 10 a 15	2.441.109	670.962	3.081
De 15 a 20	1.121.037	500.744	2.707
De 20 a 30	1.038.518	726.991	4.759
De 30 a 40	449.733	465.429	3.853
De 40 a 60	354.401	566.397	6.018
De 60 a 80	127.976	320.155	4.250
De 80 a 160	128.933	578.507	9.724
De 160 a 240	29.514	257.116	5.297
De 240 a 320	12.635	166.281	3.148
Mais de 320	25.785	1.352.163	37.723
Total	28.003.647	8.133.639	84.395

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018b, Tabela 9 - Resumo das Declarações por Faixa de Rendimentos Totais (em salários mínimos) dos Grandes Números do AC2016)

O quadro acima, ao cruzar os rendimentos totais (do trabalho e de capital) com os bens e diretos, desnuda novamente a hiperconcentração patrimonial existente no Brasil. Um mísero dado da tabela acima denuncia tudo.

Veja-se que apenas 25.785 declarantes, um pouco menos que a milésima parte de todos os declarantes (*Top* 0,1% dos declarantes), que têm renda mensal total acima de 320 salários mínimos, detêm 16,6% de todo o patrimônio declarado. Esse pequeno grupo tem um patrimônio

166 superior à média de todos os declarantes. Deve-se lembrar que, em tópico anterior referente aos Estados Unidos, viu-se que o *Top* 0,1% patrimonial lá tinha um patrimônio médio 220 vezes maior³¹. No ponto, emulamos com proximidade o que ocorre nos Estados Unidos.

Outro ponto que não pode passar despercebido é que apenas pouco mais de 25 mil declarantes (o *Top* 0,1% dos declarantes) respondem por quase metade de todas as doações, legados e heranças recebidos, em um montante de 37,7 bilhões de reais. Importante enfatizar que esses valores estão declarados a valores de custo de aquisição, como ocorre com todos os bens e direitos da declaração de imposto de renda, ou seja, o valor real, como se verá no último item desta tese (5), é mais de duas vezes esse montante informado. Realmente causa espécie que tão reduzido grupo de contribuintes seja responsável por quase metade das doações, legados e heranças recebidos.

Necessário enfatizar que serão essas doações e heranças que representarão a maior parte do capital acumulado por gerações e serão as geradoras das rendas de capital, que, como visto, somente são detidas pelas classes mais abastadas. E o rendimento de capital, tão concentrado, é que se somará aos rendimentos do trabalho, levando à concentração de renda (capital e trabalho), que mais uma vez implicará em concentração patrimonial, de riqueza.

Caso se tomem os declarantes com renda total (rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis) mensal acima de 60 salários mínimos, que representam pouco mais de 1% dos declarantes (o *Top* 1% dos declarantes), vê-se que eles detêm 33% de todo o patrimônio e são responsáveis por 71% de todas as doações e heranças.

A situação brasileira de concentração patrimonial é de todos conhecida. Não há qualquer surpresa com as informações acima. Apesar de os dados acima não terem o rigor metodológico daqueles contidos no World Inequality Report (2018), demonstram por si só que uma pequena parcela dos cidadãos do país detém a maior parte do patrimônio, que inclusive o lega para as futuras gerações. Quando se afirma que 1% dos declarantes do imposto de renda das pessoas físicas recebe 70% de todas as doações, legados e heranças, fica claro o poder desse grupo, pois, não se esqueça, o patrimônio que foi legado é aquele que não foi consumido e que

³¹ Deve-se anotar que, no caso dos Estados Unidos, o World Inequality Report (2018) utilizou os dados de patrimônio de 0,1% das famílias mais abastadas. Aqui se está utilizando os dados dos contribuintes pessoas físicas que apresentaram declarações de imposto de renda, ou seja, os universos amostrais não são exatamente iguais. Em todo caso, nos Estados Unidos se asseverou que a milésima parte das famílias com maior riqueza patrimonial tinham um patrimônio médio 220 vezes superior ao patrimônio médio de toda a sociedade. Aqui, para o Brasil, trazendo para o universo dos declarantes do imposto de renda pessoa física, afirma-se que a milésima parte dos declarantes tem um patrimônio médio 166 vezes superior ao patrimônio médio dos declarantes. Apesar das amostras diferentes para ambos os países, a conclusão é a mesma: a apropriação patrimonial pelas classes mais abastadas é enorme.

gerará renda de capital para as gerações seguintes. Se tão pequeno segmento é responsável por tal percentual da percepção das heranças, legados e doações, significa claramente que é ele que detém o patrimônio que não será consumido, ao revés, é o patrimônio que será aumentado pelas rendas dele próprio e futuramente doado ou herdado.

Em uma situação como essa, quando tão pequeno universo de declarantes é o responsável pela percepção tão relevante das transmissões a título gratuito de bens e direitos, viola-se qualquer senso de justiça tributária a pequena imposição que vige no Brasil, como se verá no último item (5) desta tese.

2.6.2. A desigualdade da renda

Já se antecipa que aqui não se trarão maiores novidades no tocante ao zênite atingido pelo Brasil em termos de desigualdade de renda³². Todos têm conhecimento de que o Brasil está entre os países mais desiguais do mundo em termos de renda, como se viu na Figura 12 do item 1.5.2, com os dados do *Top 10%*, havendo maior concentração de renda apenas nos países do oriente médio (a Índia e os países da África subsaariana dividem conosco a desonrosa segunda posição no pódio), situação que os dados que serão apresentados abaixo denunciarão mais uma vez.

O quadro que segue mostra toda a população adulta, com 20 ou mais anos, com os diversos estratos, e explode-se o *Top 10%*, para se ver divisões do segmento citado. Ainda, mostra o limiar de renda para entrar em cada estrato, a renda média e a apropriação da renda nacional por cada estrato. Os dados são do ano de 2015, em dólares americanos em paridade de poder de compra, com renda pré-tax. Os adultos são considerados aqueles com 20 ou mais anos, sendo a renda dos casais dividida por dois. Em 2015, 1 US dólar equivalia a 1,85 reais em Paridade de Poder de Compra (PPC). A renda corresponde a renda pré-tax, ou seja, antes da tributação e das transferências, incluindo, porém, aposentadorias, pensões e auxílios da assistência social.

Tabela 5: estratos populacionais, limiar e renda apropriada por cada Estrato – 2015 - Brasil

Faixa de renda	Números de adultos	Limiar de cada faixa (2015 US\$ Paridade	Renda média (2015 US\$ Paridade de	Parcela da renda de cada

³² Apenas se relembra a hipótese de Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 143 e 246) de que nossas boas pesquisas domiciliares podem refletir um quadro que outros países, até mais desiguais, não denunciam por não terem eles pesquisas de qualidade como as nossas.

		de Poder de Compra)	Poder de Compra)	estrato na renda nacional
Toda a população adulta	142.520.768	\$0	\$19.382	100%
<i>Bottom</i> 50%	71.260.384	\$0	\$5.445	14%
<i>Middle</i> 40%	57.008.307	\$9.379	\$14.870	30,7%
<i>Top</i> 10%	14.252.077	\$26.835	\$107.111	55,3%
<i>Top</i> 1%	1.425.208	\$167.291	\$530.175	27,4%
<i>Top</i> 0,1%	142.521	\$826.131	\$2.491.889	12,9%
<i>Top</i> 0,01%	14.252	\$3.758.402	\$11.768.467	7,5%
<i>Top</i> 0,001%	1.425	\$17.687.251	\$57.132.273	3,9%

Fonte: Marc Morgan (2017, tabela 2 do apêndice).

O quadro acima demonstra uma enorme concentração de renda, como esperado, e, apesar de contemplar somente um ano (2015), sabem todos que a realidade acima é histórica, tendo havido ligeira melhoria desde os anos 1990, anotando que os programas assistenciais de transferência de renda já estão contemplados nos dados acima. Os programas de transferência de renda assistenciais (abono, seguro desemprego e benefícios de prestação continuada da Lei Orgânica da Assistência Social), que atingiram um importe pouco inferior a 100 bilhões de reais em 2015 (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2018b), e sendo todos imputados ao *Bottom* 50%, sequer arranham a realidade da desigualdade de renda, em uma sociedade que tem renda total anual pouco acima de 5 trilhões de reais (multiplica-se o total da população pela renda média e pelo fator de conversão em PPC), ou seja, os programas assistenciais representam 2% da renda total.

Em todo caso, visualizando os dados dos últimos 25 anos, conforme gráfico de desigualdade de renda em países emergentes da Figura 12 do item 1.5.2, percebe-se um ligeiro decréscimo da apropriação de renda pelo *Top* 10%. Isso é condizente com dados da PNAD que demonstram diminuição da desigualdade, devido à combinação do fortalecimento do mercado de trabalho, expansão dos níveis educacionais, aumento do salário-mínimo e aumento da cobertura dos programas assistenciais, como o programa bolsa família e benefício de prestação continuada (BARROS et al., 2010). Obviamente que não se pode confiar inteiramente em pesquisas domiciliares como a PNAD, que não conseguem, por exemplo, acessar os estratos mais altos de renda (fechados em seus condomínios), bem como aqueles detentores de renda de

capital, sendo certo que há pesquisa com dados fiscais que demonstram que a desigualdade é maior do que aquela aferida pela PNAD (MEDEIROS, SOUZA e CASTRO, 2015), porém não se pode negar que a política de aumento real do salário-mínimo desde 2003, hoje regida pela Lei 13.152/2015 (que irá até 2019 e defere a cada ano correção monetária plena mais o crescimento do PIB do segundo ano precedente), os benefícios assistenciais do benefício de prestação (LOAS), os benefícios de bolsa família têm sido elementos hábeis para, pelo menos, estabilizar a desigualdade extrema e acabar com a pobreza extrema.

Volta-se agora para os dados da tabela.

Os componentes do decil superior da renda, o *Top* 10%, detêm 55,3% de toda a renda da sociedade, ou seja, têm uma renda média 5,5 vezes superior à renda média do país. Para se ter uma ideia, na média, tal componente na Europa detém em torno de 35% da renda de toda a sociedade. Obviamente que a concentração brasileira de renda é um relevante instrumento de concentração patrimonial, pois a renda é que permite a acumulação de patrimônio. A classe média no conceito utilizado no exterior, o *Middle* 40%, detém 30,7%, e também se encontra espremida em termos de renda, com uma participação menor do que seu tamanho em toda população. Já a base da pirâmide populacional, o *Bottom* 50%, as ditas classes populares, onde se encontra a ralé, no conceito de Jessé de Souza (2016), detém apenas 14% de toda a renda da sociedade, ou seja, é uma participação lastimável.

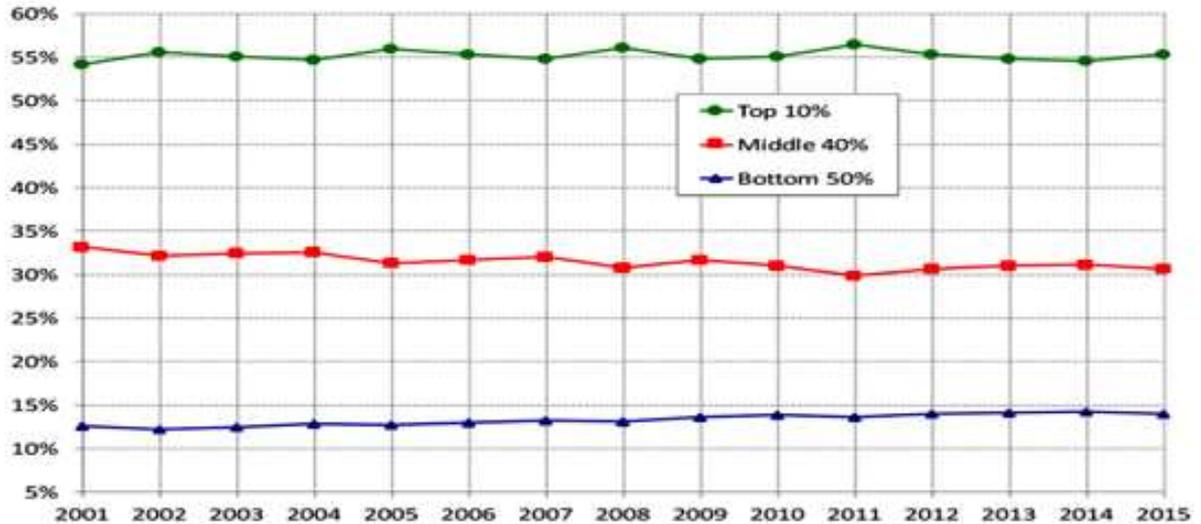
Colocando luz na renda em reais da classe média (*Middle* 40%), vê-se que o adulto entra nesse segmento com R\$ 17.351,15 reais anuais, que tem um teto de R\$ 49.644,74 (acima desse teto, entra no *Top* 10%) por ano. Essa classe média tem uma renda anual média de R\$ 27.509,50. No Brasil, quem vive pouco acima do limiar de entrada neste estrato tem uma vida bastante difícil. Já quem tem uma renda próxima do teto começa a poder viver com certa dignidade, até porque se deve lembrar que a renda acima é por adulto, sendo a renda dos casais dividida por dois, ou seja, um casal em que ambos estejam nesse segmento pode auferir, se tiver próximo do teto, uma renda pouco inferior a cem mil reais, já se ambos estiverem no piso, apenas trinta e cinco mil reais.

Obviamente que com a renda acima é difícil acumular patrimônio na vida, mormente porque no Brasil uma parte da renda do *Middle* 40% é drenada para gastos com escolas particulares para os filhos e planos de saúde privados.

O gráfico a seguir demonstra a apropriação de renda do *Top* 10%, do *Middle* 40% e do *Bottom* 50% no presente século XXI, combinando dados fiscais, de pesquisas domiciliares e

das contas nacionais, com distribuição de renda pré-tax, antes de impostos e transferências sociais, porém considerando aposentadorias, pensões e seguro desemprego:

Figura 13: desigualdade de renda no Brasil



Fonte: Marc Morgan (2017, figura 2 do apêndice).

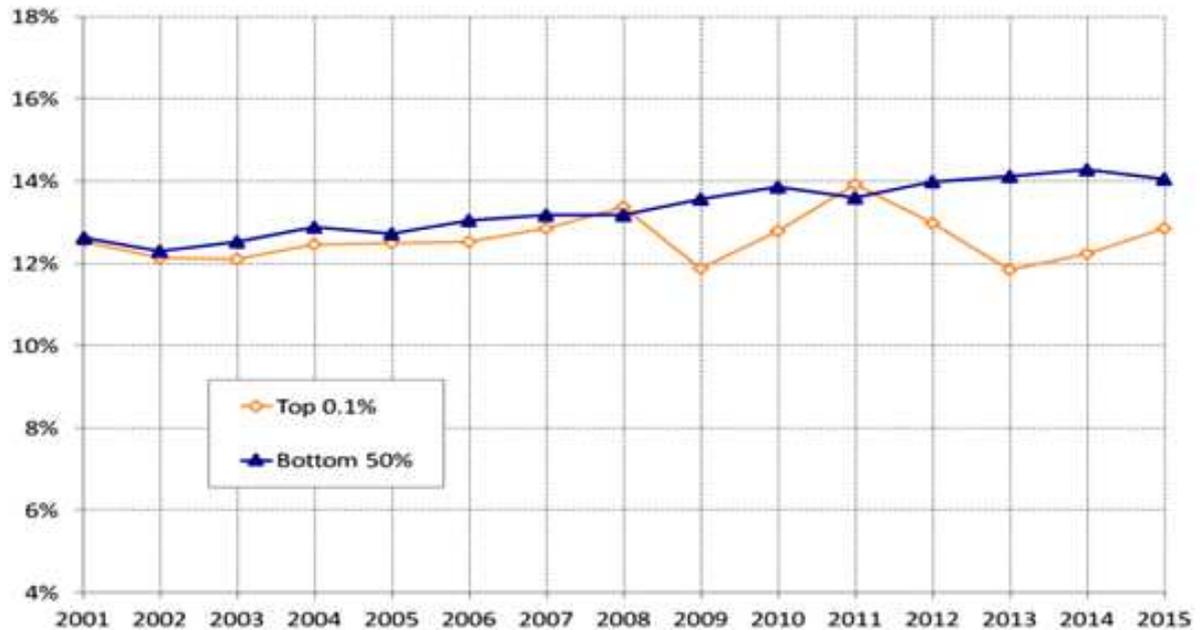
Nos 15 anos mostrados deste século XXI, vê-se uma quase estabilidade do *Top 10%*, com apropriação de 55% da renda média nacional, ou seja, cada componente do *Top 10%* se apropria na média 5,5 vezes a renda média do país. Já os componentes do *Middle 40%* sofreram um achatamento, uma ligeira diminuição, a qual foi apropriada pelos componentes do *Bottom 50%*. Na prática, não se vê avanço na diminuição da desigualdade, pois para isso necessariamente a renda do *Top 10%* deveria ter diminuído no período, o que não ocorre. Na verdade, a pequena melhora do *Bottom 50%* decorreu da piora do *Middle 40%*.

Como já anotado anteriormente, a situação acima decorre de uma constatação feita recentemente pelo ex-Presidente do Banco Central do segundo governo de Fernando Henrique Cardoso, o economista e conhecido gestor de fundos de investimento Armínio Fraga (2018), em entrevista em grande veículo de imprensa econômica asseverou que rico não paga IR no Brasil. Trata-se, como se vê, de fonte insuspeita. Isso foi ratificado logo a seguir por um dos pais do Plano Real, Pêrsio Arida (2018), que era o principal assessor econômico do candidato centrista Geraldo Alckmin à presidencial de 2018. Ora se não houver uma imposição tributária ajustada à capacidade contributiva dos contribuintes nos impostos sobre renda e patrimônio, não há como mudar o quadro antes citado.

Para concluir a análise dessa situação absolutamente injusta, traz-se o gráfico a seguir, que compara o *Top 0,1%* com o *Bottom 50%*, com distribuição de renda pré-tax, antes de

impostos e transferências sociais, porém considerando aposentadorias, pensões e seguro desemprego:

Figura 14: *Top 0,1% versus Bottom 50%* no Brasil: 2001-2015



Fonte: Marc Morgan (2017, figura 4 do apêndice), combinando dados fiscais, de pesquisas domiciliares e das contas nacionais.

O quadro acima fala por si mesmo. A milésima parte mais rica dos brasileiros tem uma renda similar a 50% da população mais pobre. Isso mesmo: o *Top 0,1%* tem uma renda similar ao *Bottom 50%*. Para ter-se uma ideia de comparação, um país mais igualitário como a França, o *Top 0,1%* detém 3,7% do patrimônio nacional enquanto o *Bottom 50%*, 22,5% (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 94).

Cabe ainda uma análise comparativa entre o Brasil, França e Estados Unidos, analisando a média da renda anual de cada estrato em discussão, como se vê na tabela abaixo. A unidade são adultos individuais com 20 ou mais anos, sendo a renda dos casais dividida por dois. Em 2014, 1 euro equivalia a 2,32 reais em Paridade de Poder de Compra (PPC). A renda corresponde à renda pré-tax, ou seja, antes da tributação e das transferências, incluindo, porém, aposentadorias, pensões e auxílios da assistência social:

Tabela 6: Renda anual média no Brasil, França e Estados Unidos - 2014

Estratos de renda	Brasil (2014 euros PPC)	França (2014 euros PPC)	Estados Unidos (2014 euros PPC)
Toda a população	15.178	32.688	49.509
<i>Bottom 50%</i>	4.337	14.692	12.422
<i>Middle 40%</i>	11.830	36.691	50.054

<i>Top 10%</i>	82.772	106.660	232.767
<i>Top 1%</i>	405.698	352.921	1.000.041
<i>Top 0,1%</i>	1.857.471	1.208.114	4.614.041
<i>Top 0,01%</i>	8.520.530	4.226.609	21.550.391
<i>Top 0,001%</i>	40.147.935	12.894.262	94.063.272

Fonte: Marc Morgan (Tabela 2.1 do apêndice, 2017)

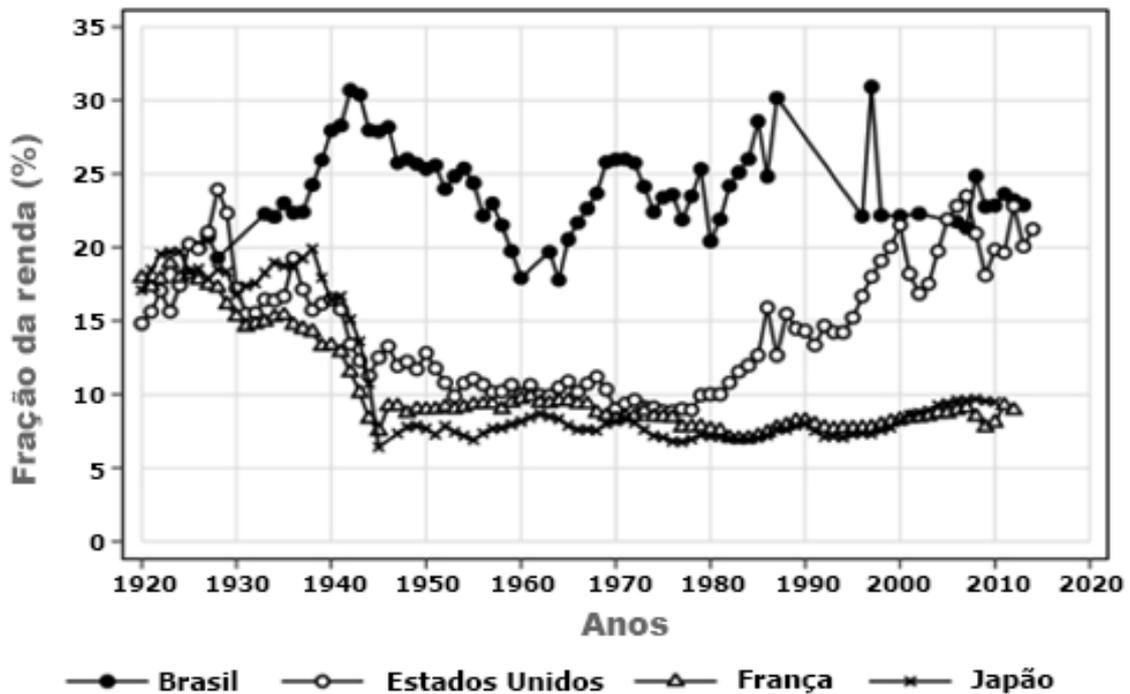
Na tabela acima chama a atenção que a elite econômica brasileira (*Top 1%* e suas divisões) detém uma renda média maior que sua contraparte francesa, ou seja, os ricos do Brasil têm mais dinheiro de que os seus equivalentes franceses. E não se deve imaginar que o *Top 1%* é um grupo pequeno. No Brasil representa mais de 1,4 milhões de pessoas adultas, as quais dominam todos os meios de produção, a imprensa e o governo. Aqui, como já dito, estão os empresários de médio e grande porte, os mais graduados membros das corporações públicas, os quadros bem remunerados do setor privado, a elite do jornalismo, ou seja, será um trabalho de gerações direcionar parte da renda desse estrato mais poderoso para o *Middle 40%* e principalmente para o *Bottom 50%*. Observe-se ainda que, aprofundando nas divisões do *Top 1%*, nossa elite financeira cada vez mais se distancia da elite financeira francesa. Na última divisão do quadro acima, a renda dos muitos ricos nacionais é mais de 03 vezes o similar francês, o que demonstra a tolerância de nosso modelo social com a desigualdade extrema de renda.

No caso dos Estados Unidos, país muito mais opulento (e mais desigual que a França), a elite econômica americana tem uma renda média maior que a brasileira, porém é de se reconhecer que os brasileiros não estão lá muito atrás. É incrível imaginar que o último grupo dos mais ricos acima (*Top 0,001%*) do Brasil chega a ter quase a metade da renda de sua contraparte norte-americana, quando se sabe que os Estados Unidos têm, em paridade de poder de compra, uma economia mais de 05 vezes maior do que a nossa.

No campeonato da desigualdade envergamos uma posição que não orgulha a consciência de ninguém. Somente um torpor generalizado com a desigualdade, uma ausência de cidadania e a crença de que a apropriação desmedida é um direito natural justificam a aceitação do quadro que o Brasil enverga.

O gráfico que segue coloca foco na evolução da renda do *Top 1%* do Brasil, com dados do imposto de renda de 1926 a 2013, e traz interessantes ensinamentos sobre a evolução do percentil mais abonado no Brasil, inclusive confrontando-o com percentil norte-americano, francês e japonês.

Figura 15: fração da renda recebida pelo *Top 1%* no Brasil e em países desenvolvidos selecionados – 1920-2013



Fonte: Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 244), a partir de dados tributários, das contas nacionais e do *World Wealth and Income Database*, sendo que os dados do Brasil e dos Estados Unidos incluem ganhos de capital

Acima se vê que o percentil mais rico do Brasil iniciou o século com uma participação na renda nacional em linha com os países do hemisfério norte, para, com alguma oscilação, se manter sempre no alto, pois as duas grandes guerras por aqui tiveram pouco efeito, hoje sendo alcançado pelo percentil mais abonado dos norte-americanos.

Analisando o *Top 1%*, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 286-287 e 290) demonstra que esse estrato, que hoje responde por aproximadamente 25% da renda nacional, não sofreu a curva em U vista no hemisfério norte, mas manteve-se durante todo o século com uma participação na renda nacional elevada e pouco mutável, e que, nos anos 1920, o Brasil estava em linha com a desigualdade dos países mais desenvolvidos, tendo havido um expressivo incremento na desigualdade no Estado Novo, com uma queda no período democrático após 1946, provavelmente em decorrência da industrialização, urbanização e aumento dos movimentos sindicais nos anos 1950. Daí se reiniciou a marcha na desigualdade após o golpe militar de 1964, pois, de agora em diante, como dissera o Ministro Delfim Neto, era preciso aumentar o bolo, para depois reparti-lo, tendo percentil mais rico atingido às vésperas do golpe militar de 1964 uma participação na renda nacional de 17% a 19%, para daí voar para 26% em 1971, maior percentual desde os anos 1940. No dizer de Pedro Herculano

Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 291): “Afinal, o golpe de 1964 é o exemplo mais bem-acabado no Brasil de ruptura que permitiu, pelo uso da força, o enfraquecimento da resistência e o redesenho de instituições de modo a alterar bruscamente a distribuição de renda”.

Depois do pico de concentração de patrimônio dos anos 1970, houve uma estabilização em níveis mais baixos, pouco inferior a 25% da renda nacional, daí se mantendo sem maiores alterações. Uma explicação dessa estabilização decorre do processo de redemocratização, que obrigou o estado brasileiro a construir um mínimo estado social, a impedir uma escalada de apropriação da renda nacional pelo *Top 1%*.

Um ponto que merece uma última reflexão é que o Brasil aparentemente não era mais desigual do que os países do hemisfério norte no início do século XX, como se vê na tese de Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016, p. 332-333), mas se tornou mais desigual no curso do século, ou seja, ao invés de procurar explicações históricas para as desigualdades presentes, como aquela dicotomia entre colônias de povoamento e de exploração, talvez nossa aguda desigualdade seja um processo mais recente.

3. A Tributação como instrumento de concentração de riqueza e renda - A regressividade do sistema tributário brasileiro

3.1. Notas introdutórias

Há múltiplos fatores que influenciam a desigualdade de patrimônio e renda em uma sociedade, como assimetria no acesso a empréstimos do sistema financeiro, distorções tributárias (regressividade, isenções e imunidades, tratamentos privilegiados a classes de contribuintes, ausência de imposição tributária sobre determinadas classes de ativos ou grupos de pessoas etc.), apropriação da destinação dos gastos públicos por parcelas privilegiadas da população, ausência de um sistema legal que permita a regularização dos pequenos patrimônios (e não somente voltado para o grande patrimônio), regime de destinação de herança ou mesmo a transmissão de conhecimento de pais para filhos, via vantagens educacionais em casa e na escola.

Na ordem de ideias acima, a tributação pode exercer um papel importante quando se fala em desigualdade de patrimônio e renda em determinada sociedade. E isso fica claro quando se vê as funções clássicas dos tributos, quais sejam, prover os recursos necessários para que os governos prestem os serviços públicos; agir como instrumento de redistribuição de riqueza na sociedade; e ser um instrumento regulatório, incentivando ou desincentivando comportamentos dos contribuintes (AVI-YONAH, 2006, p. 3-4).

Ora, a função redistributiva dos tributos não pode ser negada, pois um regime tributário que respeita o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes, gravando de forma progressiva aqueles que têm maior patrimônio e renda, claramente pode funcionar como um freio à acumulação descontrolada de renda e riqueza por parte dos contribuintes com maior poder econômico. Registre-se que essa função da tributação não é infensa a críticas, mas não se pode negar que, quando, por exemplo, se instituiu após a segunda guerra mundial alíquotas teto de imposto de renda e de transmissão gratuita de bens próxima de 100% nos países anglo-saxônicos, isto tinha como substrato ideológico uma visão redistributiva da tributação. Obviamente, um sistema tributário mal calibrado pode funcionar na verdade como mais um elemento de concentração de renda e riqueza, fazendo uma função inversa ao que se esperava.

Insiste-se que um sistema tributário atento ao princípio da capacidade contributiva dos contribuintes é que permitirá afastar a regressividade dele. Sobre a relevância de tal princípio para o direito tributário, assevera Klaus Tipke e Joachim Lang que se trata de princípio fundamental do direito tributário e de uma tributação justa:

O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa. Contra o princípio da capacidade contributiva é todavia objetado que é muito ambíguo, para se poder dele tirar soluções concretas. Essa opinião desconhece caráter e hierarquia do princípio da capacidade contribuinte: ele marca o Direito Tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Com essa função demarcadora de Ramo do Direito desempenha o princípio básico do Direito Tributário. (TIPKE; LANG, 2008, p. 200-201)

Deve-se observar que o princípio da capacidade contributiva se concretiza, em seu aspecto subjetivo, pela identificação e sujeição dos contribuintes à determinada imposição tributária, e no seu aspecto objetivo, pela seleção e constituição das bases de dimensionamento que sofrerão a imposição tributária, lembrando ainda que também deve ser um elemento de proteção constitucional do próprio contribuinte, em respeito às suas necessidades vitais, ou seja, o princípio da capacidade contributiva não é somente princípio de intervenção, mas também de proteção (TIPKE; LANG, 2008, p. 202, 206 e 208). Assim, o respeito ao princípio da capacidade contributiva em todas as suas duas dimensões é que permitirá a construção de um sistema tributário não regressivo, com justiça fiscal.

Considerando o alvo da presente tese, voltada para a apreciação da desigualdade oriunda do regime de tributação das sucessões *causa mortis* e doações no Brasil, abordar-se-á neste item 3 as principais (e clássicas) incidências sobre as bases tributáveis no Brasil (renda, patrimônio, consumo), apontando a regressividade da carga tributária brasileira, a qual incide inclusive nos impostos diretos, estes que, adequadamente calibrados, poderiam ser progressivos e compensar a regressividade ínsita da tributação sobre o consumo. Na verdade, como adiante se verá, a regressividade permeia todo o sistema tributário brasileiro, quer sobre os impostos patrimoniais e de renda, que também são regressivos em decorrência da baixa progressividade, quer na tributação sobre o consumo, naturalmente regressiva.

Importante ressaltar que a imposição tributária sobre as transmissões a título gratuito de bens e direitos (doações e sucessões *causa mortis*), objeto central desta tese, será objeto de estudo nos itens 4 e 5 desta tese. Neste item 3, repise-se, toda a discussão ficará centrada na regressividade da tributação sobre a renda, sobre o patrimônio (*rectius*, estoque de patrimônio) e sobre o consumo.

Deve-se ainda observar que aqui não se tratará especificamente da imposição tributária (contribuições sociais) sobre os pagamentos aos segurados da previdência pública, por parte dos próprios segurados e por parte das empresas ou equiparadas, que é vista comumente como uma quarta base de incidência (além do consumo, renda e propriedade). Isso decorre dessas contribuições sociais, dependente de um vínculo empregatício, terem um fim específico, qual

seja, garantir uma prestação social ao segurado (aposentadorias, pensões, auxílio-reclusão e outros), como ocorre no Brasil e na França, funcionando como um salário diferido, a implicar que a contribuição tem uma contrapartida clara e específica, diferente dos modelos liberais e escandinavos em que as prestações sociais defluem da própria cidadania e são financiados por impostos, mormente o imposto de renda (DELALANDE, 2011, p. 404). Ora, se há uma contribuição social (sobre a folha de salário) que devolve ao contribuinte segurado uma prestação social específica, não parece razoável estar a discutir sobre eventual regressividade dessas contribuições, mormente porque elas não têm um fim redistributivo, mas contributivo e solidário, em que, no geral, a geração atual contribui em prol da geração anterior³³.

Superadas as considerações acima sobre as imposições sobre as folhas de salários, volta-se à discussão sobre a regressividade de nosso sistema tributário.

Há dois vetores do lado da receita pública tensionando a desigualdade de renda e patrimônio no Brasil, quais sejam, a baixa potência dos tributos diretos sobre renda e patrimônio, que não operam com alíquotas verdadeiramente progressivas, que têm reduzido espectro de contribuintes sobre suas incidências e baixa produtividade arrecadatória, bem como a regressividade ínsita de todo o sistema tributário, estruturado majoritariamente na tributação sobre o consumo.

Ora, como se verá, o sistema tributário brasileiro em si mesmo já produz assimetrias no tocante à desigualdade de renda e patrimônio, sendo ele não um elemento de mitigação de tais desigualdades, mas de aprofundamento delas. E quando o próprio sistema tributário agudiza a desigualdade de renda e patrimônio, isso termina colocando uma pressão desproporcional sobre as políticas públicas do lado do gasto público, estas que ficam com incumbência única de contrabalançar os vetores de aumento da desigualdade de renda e patrimônio.

Nessa ordem de ideias, o sistema tributário deve ser adequadamente progressivo, e, para tanto, além da progressividade das alíquotas dos tributos, deve ter ampla base de incidência, que permita uma adequada tributação da renda e do patrimônio, sob pena de ele mesmo se transformar em um estorvo de desigualdade. Por essa razão, a regressividade deve ser aqui tratada.

³³ Essas considerações não implicam em minimizar o peso fiscal das contribuições sociais que financiam a previdência pública, com seus múltiplos benefícios. Como se vê pelo gráfico, trata-se de imposição tributária extremamente relevante. Nicolas Delalande (2011, p. 397) assinala que a pressão fiscal francesa, em sentido estrito, decorrente essencial de imposto, manteve-se estável, de 23,1% do PIB em 1959 para 24,6% do PIB em 1982. Porém as contribuições sociais saíram de 9,7% do PIB em 1959 para 18,4% do PIB em 1982. Visualizando o gráfico, vê-se que esse último percentual se manteve estável até a atualidade. Essas considerações, *mutatis mutandis*, servem para o Brasil, onde o avanço da previdência pública ocorreu mais tardiamente, após a Constituição de 1988.

3.2. A tributação sobre a renda³⁴ no Brasil

O primeiro antecedente remoto do imposto de renda no Brasil veio na Lei do Império n. 317, de 21/10/1843, que instituiu uma contribuição progressiva (com alíquota de até 10%), exclusiva na fonte, sobre os estipêndios pagos pelos cofres públicos, a qual sofreu imediata reação dos contribuintes, tendo sido logo suprimida, sendo certo que houve outras tentativas da espécie, começando com a Lei orçamentária n. 1.507³⁵, de 26/09/1867, com alíquota de 3%, o qual foi extinto e retornou em 1879, com alíquota fixa de 5%, iniciando um ciclo de supressões e instituições nas leis orçamentárias, até sua completa supressão no final da década de 1910 (NÓBREGA, 2004, p. 15-16).

Aliomar Baleeiro (2003, p. 281-282) informa que desde o Império no Brasil se discutia a introdução de um *income tax*, com influência inglesa, tendo Rui Barbosa, em relatório de 1891, dedicado dezenas de páginas sobre o assunto, tendo, apenas, ensaios parciais de tributação sobre a renda, sobre determinados rendimentos, como dividendos, subsídios do Presidente da República e Congressistas. Entretanto, formalmente, o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas no Brasil foi instituído pelo art. 31 da Lei n. 4.625, de 31/12/1922 (BRASIL, 1922), que orçava as receitas e as despesas para o exercício 1923, dentro de uma tradição que vinha do Império de que as leis orçamentárias autorizavam a realização de despesas e a cobrança e instituição de receitas públicas (e dos impostos). Modernamente isso foi mudado, pois atualmente a lei orçamentária autoriza as despesas e somente prevê as receitas, não mais autorizando a cobrança de tributos ou a instituição destes. Singelamente, em apenas um artigo e oito incisos estava instituída a tributação sobre a renda no Brasil.

O imposto de renda, desde sua instituição, tinha uma participação muito acanhada na arrecadação federal, da ordem de 3% das receitas da União, estas que eram dominadas pela arrecadação do imposto de importação e com a participação cada vez mais expressiva do imposto de consumo (antecedente do atual Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI). Com o início da segunda guerra mundial, houve uma diminuição do comércio internacional,

³⁴ No dizer de Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 448-449), “Idealmente, o imposto de renda entre todos os tributos têm integridade da mais alta qualidade. Ele é mais apropriado, não para considerar a capacidade contributiva objetiva mas também a subjetiva do sujeito passivo”.

³⁵ Essa Lei instituiu também um imposto geral sobre a transmissão de propriedade (transmissão de propriedade e usufruto de imóveis, móveis e semoventes, por título oneroso ou gratuito, *inter vivos* ou *causa mortis*), superando a velha décima da herança ou legado, instituído pelo Alvará Régio de 17/06/1809 (TORRES, 2007, p. 219).

impactando as rendas aduaneiras, obrigando o governo a reorganizar a repartição do imposto de renda no âmbito do Ministério da Fazenda, sem alterações na estrutura do imposto (base de cálculo e alíquotas), o que fez a participação do imposto de renda passar de 10% das rendas da União em fins dos anos 1930 para 28% em 1943, tendo neste ano sido pela primeira vez o imposto mais produtivo no âmbito da União, posto que manteve em disputa com o imposto de consumo (e posteriormente IPI) até 1978, para daí em diante ser imposto de renda o imposto federal mais expressivo em termos arrecadatários (NÓBREGA, 2004, p. 42-43). Ainda hoje o imposto de renda representa pouco mais de ¼ das receitas tributárias federais, sendo o mais relevante tributo da União (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a, p. 15).

Deve-se observar que a tributação sobre a renda no Brasil é somente um pouco mais moderna do que a introdução dela nos países europeus e nos Estados Unidos³⁶. Apenas como registro, a tributação sobre a renda foi introduzida em 1913 nos Estados Unidos e em 1914 na França e, como se viu acima, uns 10 anos depois no Brasil. Isso é dito para ficar claro que o Brasil acompanhou e acompanha os movimentos das inovações tributárias que ocorrem no exterior, às vezes com algum retardo e sem o necessário amadurecimento. Mas não há dúvida que os movimentos no exterior nos influenciam.

³⁶ Apesar de todas as críticas sobre o sistema de tributação dos Estados Unidos, em decorrência de reformas que privilegiaram os mais ricos, como a recente reforma do governo Trump, vê-se que, no âmbito da União, ele se encontra estruturado sobre a tributação sobre a renda (57% das rendas federais, representando 9,7% do PIB) e para seguridade social (35% das rendas federais em 2017, representando 6% do PIB) ou seja, estas duas exações representam 92% das receitas federais (aqui sem considerar os importes obtidos com o endividamento público, os quais oscilaram nos últimos anos entre 3% e 4% do PIB) (CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE, 2018). Interessante ressaltar que a maior parte do imposto de renda provém do que se denomina “*individual income tax*”, que é tributação das pessoas físicas (e dos negócios que tributam seus resultados em nome dos sócios ou proprietários, no que se denomina “*pass through*”), e não do denominado *Corporate Income Tax*, que grava as grandes corporações, sendo que, para 2018, a previsão é que o primeiro seja 8 vezes mais relevante do que o segundo (CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE, 2018). Já os governos estaduais e locais são financiados com impostos sobre propriedades (principal fonte de financiamento dos governos locais, representando 38% das receitas dos governos locais em 2015), sobre consumo (sobre vendas e sobre produtos especiais, como combustíveis, cigarros) e também sobre renda, esta que é a segunda mais importante fonte de financiamento dos governos estaduais (HELLERSTEIN; HELLERSTEIN, 2005, p. 5-6 e 8-9; U.S. CENSUS BUREAU, 2018a e 2018b; URBAN INSTITUTE, 2018a). Isso implica que a tributação sobre o consumo, marcadamente regressiva, representa uma parcela menor das receitas tributárias norte-americanas, circunscrita basicamente ao financiamento dos governos estaduais e locais (apesar de os governos locais terem pouca participação dos impostos sobre vendas em suas receitas, as quais provém majoritariamente de impostos sobre propriedades e cobrança de tarifas na prestação de serviços públicos), tendo representado apenas 17,6% das receitas dos governos estaduais e locais em 2015, aproximadamente 3% do PIB norte-americano (U.S. CENSUS BUREAU, 2018b; URBAN INSTITUTE, 2018b).

Nessa ordem de ideias, o Brasil também acompanhou uma maior progressividade das alíquotas do imposto de renda, como se viu no pós-guerra nos países desenvolvidos, como será analisada no próximo item desta tese. Assim, o Decreto-Lei n. 5.844/1943, com alterações da Lei n. 154/1947, previa 16 faixas de rendimentos, com alíquota teto de 50%; o Decreto-lei n. 1.642/1978 previa 12 faixas de rendimentos, com alíquota teto de 55%; já o Decreto-lei n. 1.814/1980 reduziu as faixas, que passaram para 07 ou 08, a depender do tipo de rendimento, com alíquota teto de 35%, movimento que foi revertido com a Lei n. 7.450/1985, que, com alterações posteriores, voltou a 11 faixas, com alíquotas tetos de 50%, quando que foi repetido pelas legislações que se seguiram. Por fim, o tempo das alíquotas altamente progressivas estava superado no exterior (PIKETTY, 2013, p. 805), e a Lei n. 7.713/1988, além de uma faixa isentiva, instituiu apenas duas alíquotas, de 10% e 25%³⁷.

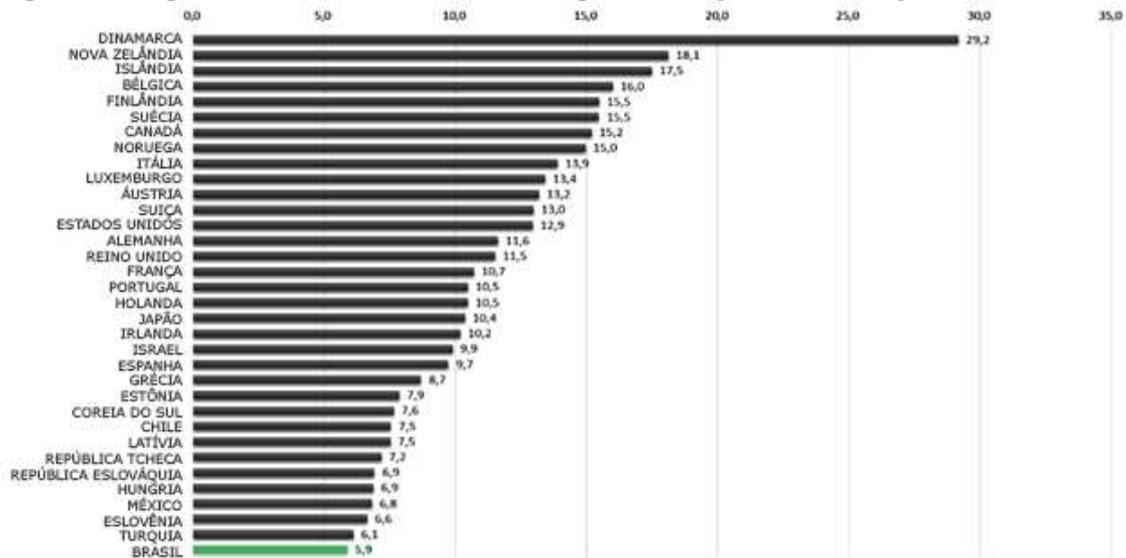
Superada a nota histórica acima, passa-se ao quadro atual.

Inicialmente, quando se fala sobre tributação sobre a renda no Brasil, necessário incluir a Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL, instituída originalmente pelo Constituinte de 1988, no art. 195, I, “c”, funcionando esta, em termos econômicos, como um verdadeiro adicional do imposto de renda para o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada na forma da lei. Em termos jurídicos, entretanto, trata-se de uma das contribuições para financiamento da seguridade social, esta composta do tripé da previdência social, assistência social e saúde pública, sendo juridicamente uma contribuição social. Relevante anotar que a base de cálculo da CSLL é essencialmente a mesma do imposto de renda na tributação não presumida – lucro real -, com diferença apenas nas alíquotas (na tributação da renda por presunção, somente os percentuais que incidem sobre a receita bruta variam do IRPJ para a CSLL). Quando se soma a CSLL ao Imposto de renda - IR, este binômio se aproxima de 1/3 de todas as receitas federais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018a, p. 15).

Apesar de a tributação sobre a renda no Brasil caminhar para completar brevemente um século, quando comparada com os países mais desenvolvidos e mesmo em desenvolvimento, é muito menos produtiva em termos arrecadatários, como se pode ver abaixo, em decorrência de uma estreita base de contribuintes, de um largo espectro de rendas sob isenção e da modicidade da progressividade das alíquotas. Abaixo, um espelho desse quadro, tomando por base o ano de 2015, comparando o Brasil com os países da OCDE:

³⁷ Como anotado por Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 740), “desde a Reforma Tributária Americana de 1986 (s. § 8 Rx. 70) vence a doutrina de um imposto de renda com alíquotas mais baixas e bases de cálculo mais largas, a doutrina da assim chamada “flat tax” em base crescente (s. § 8 Rx 78 ff)”.

Figura 16: carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital – Brasil e países da OCDE (2015)



Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018a, p. 9), com dados da OCDE.

A situação disfuncional brasileira da tributação sobre a renda foi aprofundada a partir dos anos 1990 em decorrência da importação de ideias teóricas e regras de tributação desenvolvidas nos países ditos centrais, porém neles não testadas, no âmbito da chamada tributação ótima, com uma ideologia que advogava que a tributação progressiva da renda não poderia ser utilizada com fins redistributivos, pois isso desestimularia os indivíduos mais capazes de estudar, poupar e trabalhar, defendendo uma redução ou mesmo exoneração completa da tributação da renda do capital. No dizer de Sérgio Wulff Gobetti:

O modelo brasileiro, baseado em uma progressividade de baixo grau e restrita a rendas do trabalho e na eliminação da tributação de lucros ao nível de pessoas físicas, foi concebido na década de 1990 sob influência de propostas inovadoras e radicais – como o *flat tax* e as deduções relativas ao rendimento normal do capital próprio – discutidas por acadêmicos e policymakers dos Estados Unidos e Europa. (GOBETTI, 2018, p. 7)

A ideologia que estava por trás da mudança acima era a crença de que se deveria desonerar o capital, permitindo a capitalização das empresas, o incentivo à poupança, a refletir no aumento dos investimentos das empresas, que não mais precisariam ser financiados por endividamento, mas pelo próprio capital delas, o qual também deveria ser remunerado, com distribuição dessa remuneração aos acionistas, e dedução dessa despesa do lucro das empresas. Eventuais impactos negativos dessa desoneração do capital sobre a distribuição de renda ou não existiriam ou o aumento da renda dos mais ricos respingaria para os mais pobres, no chamado efeito *trickle-down*, defendidos pelos assessores econômicos de Ronald Reagan (GOBETTI, 2018, p. 8), que tem origem na ideia liberal clássica de que a riqueza de poucos beneficia a

todos³⁸, ideia esta que foi abalada por Thomas Piketty, em seu livro seminal *Le capital au XXI^e Siècle* (BATISTA JUNIOR; OLIVEIRA; MAGALHÃES, 2015, p. 233-235).

Interessante ressaltar que o modelo acima não foi adotado pelos países centrais, continuando nestes a haver, como regra, uma tributação progressiva sobre as rendas do trabalho e, no caso do capital, uma tributação proporcional ou mesmo progressiva, mas sempre havendo uma estrutura de tributação do capital que não incentivasse os contribuintes com rendas do trabalho a travestirem tais rendas como de capital (como ocorre no Brasil como o fenômeno da pejetização).

Na verdade, a tributação sobre renda linear (*flat tax*) e a ausência de tributação de dividendos ou remuneração do capital próprio dos acionistas foram implantadas em países periféricos do leste europeu a partir dos anos 1990³⁹, e essa novidade chegou ao Brasil a partir de 1996 (GOBETTI, 2018). No caso brasileiro, não houve a implantação de uma tributação de renda linear (*flat tax*), mas importou-se a crença de que a desoneração dos dividendos e a remuneração do capital próprio dos acionistas poderiam ajudar o Brasil a ter um diferencial em face de outros emergentes e atrair mais investimentos, como se vê na exposição de motivos da Lei n. 9.249/95, instituidora da isenção sobre a distribuição de lucros e dividendos e da possibilidade de distribuição de juros sobre o capital próprio (diga-se de passagem, redigida em péssimo português):

11. A permissão de dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento.

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e

³⁸ Zygmunt Bauman (2013) mostra com toda crueza a falsidade dessa expressão (“a riqueza de poucos beneficia a todos”), que está alicerçada nos mitos de que o crescimento econômico é o único modo de enfrentar os desafios trazidos pela convivência humana, de que o consumo fluirá em perpétuo crescimento, de que a desigualdade humana é um fenômeno natural e de que a rivalidade (e não a cooperação) é condição necessária e suficiente da justiça social e da reprodução da ordem social.

³⁹ A primeira onda de *tax flat* na tributação sobre a renda começou nos países bálticos em meados dos anos 1990 e a partir de 2001 chegou à Rússia, países do leste europeu e da Ásia, havendo em 2007 um total de 17 países com algum tipo de tributação dessa espécie, porém nenhum país desenvolvido aderiu a essa novidade (GOBETTI, 2018, p. 26).

das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1995)

Ora, passados mais de 20 anos, não se percebe onde as desonerações acima ajudaram a economia ou a sociedade brasileira, inclusive porque o Brasil é um dos únicos países relevantes do mundo, por exemplo, que continua a desonerar os lucros e dividendos da tributação, inclusive sob o falacioso argumento de que tais lucros foram tributados na pessoa jurídica. Ora, lucro a ser tributado é o lucro real das empresas (ou presumido), o qual não tem ligação direta com o lucro societário (mormente nas sociedades com tributação de lucro por presunção), este o passível de distribuição aos sócios e acionistas, ou seja, pode-se se ter uma empresa com prejuízo fiscal e lucro societário, nada pagando de imposto de renda, mas distribuindo lucros e dividendos isentos para seus sócios e acionistas.

Na verdade, atualmente, apenas o Brasil vive a esdrúxula e única situação da isenção de lucros e dividendos, quando comparado com os países integrantes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE:

Tabela 7: tributação de lucros e dividendos em países da OCDE

País	Tipo de tributação do dividendo	Alíquota líquida máxima (%)
Alemanha	Clássico	26,4
Austrália	Imputação plena	23,5
Bélgica	Clássico	25,0
Brasil	Isenção	0,0
Canadá	Imputação plena	31,7
Chile	Imputação plena	25,0
Coréia	Imputação parcial	35,4
Dinamarca	Clássico modificado	42,0
Estados Unidos	Clássico modificado	21,2
Espanha	Clássico modificado	27,0
Finlândia	Inclusão parcial	22,4
França	Inclusão parcial	38,5
Holanda	Clássico	25,0
Itália	Clássico/ Inclusão parcial	20,0
Japão	Clássico modificado	10,0
México	Imputação plena	0,0
Nova Zelândia	Imputação plena	6,9
Polônia	Clássico modificado	19,0
Portugal	Clássico modificado	25,0
Suécia	Clássico	30,0
Reino Unido	Imputação parcial	36,1
Turquia	Inclusão parcial	17,5

I) sistema clássico: a renda proveniente do dividendo é tributada no acionista do mesmo modo que outros rendimentos do capital; ii) sistema clássico modificado: a renda proveniente do dividendo é tributada no acionista a alíquotas menores que outros rendimentos do capital; iii) imputação plena: o acionista

recebe um crédito equivalente ao total do imposto pago pela pessoa jurídica em relação ao dividendo recebido; iv) imputação parcial: o acionista recebe um crédito equivalente a uma parte do imposto pago pela pessoa jurídica em relação ao dividendo recebido; v) inclusão parcial: uma parte dos dividendos recebidos é incluída na renda tributável do acionista; e vi) isenção: os dividendos recebidos pelos acionistas são isentos de tributação.

Fonte: Fábio Ávila de Castro (2014, p. 52-53)

Ora, para ter-se uma ideia da relevância econômica da isenção acima, para o ano-calendário 2016, os contribuintes pessoas físicas ofereceram à tributação (rendimentos tributáveis) 1,6 trilhões de reais, com montante de lucros e dividendos (rendimentos isentos) de 269,41 bilhões de reais, os quais devem ser ainda acrescidos de mais 80,86 bilhões de rendimentos isentos distribuídos por microempresas e optantes do Simples Nacional, ou seja, os rendimentos isentos oriundos *lato sensu* da distribuição de lucros, caso acrescidos aos rendimentos tributáveis, aumentaria esta base tributária oferecida à tributação em 22%. Ainda, considerando todos os rendimentos isentos e não tributáveis, vê-se que o montante de lucros e dividendos representou 46,1% de todos os rendimentos isentos e não tributáveis ⁴⁰ (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018b, Tabela 21 - Rendimentos Isentos e Não Tributáveis dos Grandes Números do AC2015).

Assim, trabalhando com uma alíquota *flat* de 15% sobre lucros e dividendos, como vigorou até 1995 (art. 77 da Lei n. 8.383/91), isso implicaria em pouco mais de 52 bilhões anuais em aumento da arrecadação de imposto de renda, mais do que se gasta com o programa Bolsa Família, cuja despesa total no âmbito do Ministério do Desenvolvimento Social foi de 34,5 bilhões em 2017 (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2018b, tabela 4.4). Ainda, não se esqueça, há a distribuição de lucros e dividendos tendo como beneficiário as pessoas jurídicas, ou seja, o montante de lucros e dividendos é ainda maior do que antes explanado.

Ora, uma sociedade desigual como a nossa não pode se dar ao luxo de isentar a distribuição de lucros e dividendos, que favorece majoritariamente os contribuintes que têm a maior capacidade contributiva e são detentores do maior do patrimônio da sociedade. Isso é um absoluto contrassenso. Esse é apenas um exemplo das distorções de isenções em impostos pessoais que isentam os mais ricos, tendo, ainda, isenções em outros instrumentos financeiros, que beneficiam de novo os muito ricos, como se discriminará mais adiante.

Deve-se entretanto reconhecer que o simples tratamento da tributação do rendimento do capital como feito para o rendimento do trabalho poderia trazer algumas distorções,

⁴⁰ Aqui se considerou o montante de 844,05 bilhões de rendimentos isentos e não tributáveis, excluindo deste valor o montante das transmissões por heranças e doações no importe de 84,4 bilhões, já que tais transmissões, estritamente, não são rendimentos isentos (caso se considerem as transferências gratuitas de bens e direitos apenas submetidas ao campo de incidência do ITCMD, como se considera nesta tese).

notadamente pela tributação de toda a remuneração do capital sem considerar a variação inflacionária, o tratamento discriminatório de lucros e dividendos em face dos demais rendimentos de capitais, pois o primeiro já fora tributado na pessoa jurídica (pelo menos, parcialmente), e o desincentivo à alienação de ativos, “envelhecendo” o ganho de capital, para evitar a tributação.

A despeito das observações acima, os países desenvolvidos tendem a tributar conjuntamente os rendimentos do trabalho e do capital, submetendo-os conjuntamente à tributação progressiva (*comprehensive income tax*), aliado à tributação sobre o estoque de patrimônio, como se vê na França (que apenas permite uma dedução de 40% dos dividendos) ou Austrália, Nova Zelândia e Canadá, que apenas dão como crédito ao acionista o imposto pago pela pessoa jurídica (GOBETTI, 2018, p. 37). Como para as pessoas com altas rendas, como empreendedores, diretores de empresas, a fronteira entre o rendimento do trabalho e do capital é confusa, tendo eles governança junto às empresas para definir o que seria rendimento do trabalho e do capital (PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2013, p. 2), a única forma de alcançar esse crítico universo de contribuintes é tributar os rendimentos do trabalho e do capital conjuntamente.

Se a opção acima não se mostrar viável politicamente, mormente em um país como o nosso que deferiu tratamento desproporcionalmente desfavorável ao rendimento de capital há mais de 20 anos, a saída necessariamente passaria por uma harmonização da tributação do rendimento do capital com o rendimento do trabalho, em um modelo dual de tributação progressiva sobre a renda do trabalho, linear sobre a renda do capital, agregando-se um imposto sobre o estoque de patrimônio, como tem funcionado em países da Escandinávia. Nesse modelo, a ideia é que a alíquota de tributação do capital deve se aproximar da alíquota de piso da tributação da pessoa física, e agregando-se a alíquota da pessoa jurídica, se alcançaria a alíquota teto da pessoa física (GOBETTI, 2018, p. 32).

No modelo acima não haveria incentivo a mascaramento das rendas de trabalho em capital ou mesmo um tratamento mais benigno do rendimento do capital, porque, no final, as altas rendas do trabalho ou do capital terminaram sofrendo a imposição das alíquotas teto da pessoa física, o que é uma adequada estratégia para diminuir a desigualdade de renda, pois se deve lembrar que os detentores dos rendimentos de capital são os estratos mais ricos da sociedade, não fazendo sentido tratar os rendimentos do capital de forma mais benigna.

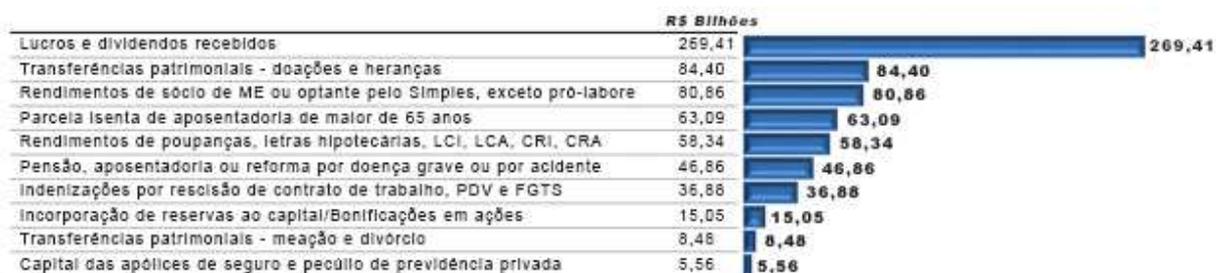
No Brasil, repise-se, vive-se um quadro de assimetria da tributação sobre os rendimentos do trabalho e do capital, não havendo comunicação entre eles.

Em regra, a tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos de pessoa física tem alíquota variando de 15% a 22,5%, esta última para ganhos acima de 30 milhões de reais, progressividade introduzida pela Lei n. 13.259/2016⁴¹, sendo os demais rendimentos de capital em investimentos financeiros com alíquotas variando também na mesma escala acima, porém aplicando-se as alíquotas menores, como regra, aos rendimentos de aplicações de prazo mais longos⁴². Tais rendimentos são tributados exclusivamente na fonte ou com tributação definitiva para a pessoa física. E, como já anotado, continuam isentos os rendimentos de capital oriundos de lucros e dividendos, bem como uma série de outros instrumentos financeiros que geram rendimentos de capitais, como letras de crédito imobiliário, de crédito do agronegócio, certificado de recebíveis do agronegócio, certificados de recebíveis imobiliários, debêntures incentivadas e mesmo a poupança. Sobre estas isenções, asseverou Pêrsio Arida, um dos pais do Plano Real, no maior jornal de economia brasileiro:

Há várias isenções que, para as pessoas mais afortunadas, permitem que se pague muito menos impostos. LCI e LCA [Letra de Crédito Imobiliário e Letra de Crédito Agrícola] são o caso mais patente. O trabalhador não tem recursos suficientes para investir em LCI ou LCA. Mas quem tem consegue um ganho extraordinariamente elevado. (ARIDA, 2018)

Para se ter uma ideia da relevância econômica da isenção desses instrumentos de capital, tomando por base as informações das declarações de pessoas físicas do ano-calendário 2016, abaixo se colacionam as maiores exonerações, onde se vê que os instrumentos de capital citados são a quinta maior exoneração fiscal (lucros e dividendos isentos são de muito longe os principais rendimentos isentos), com rendimentos isentos que atingem 58,34 bilhões de reais:

Figura 17: dez principais rendimentos isentos e não tributáveis das pessoas físicas – ano-calendário 2016



Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2018b, Tabela 21 - Rendimentos Isentos e não Tributáveis dos Grandes Números do AC2016)

Por outro lado, o rendimento do trabalho é tributado com uma alíquota pouco progressiva, atualmente com o teto em 27,5% (Lei n. 9.532/97), porém sem qualquer

⁴¹ Tradicionalmente o ganho de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza era tributado à alíquota de 15%, de forma definitiva para a pessoa física, não sujeito ao ajuste na declaração anual.

⁴² Os rendimentos de capital oriundos de rendimentos de renda variável – ações e similares – são em regra tributados à alíquota de 15%.

comunicação entre os rendimentos do trabalho e do capital, pois, como já dito, os rendimentos do capital são tributados a uma alíquota inferior à tributação sobre a renda do trabalho (além de haver diversos rendimentos do capital simplesmente isentos do imposto de renda, como já dito).

O quadro antes narrado para o Brasil é um dos fatores justificadores de nossa concentração de renda, por privilegiar os estratos mais ricos da população, justamente aqueles que auferem os rendimentos provenientes do capital, em detrimento dos mais pobres. Ora, se os estratos mais abonados têm parcelas de suas rendas, aquelas oriundas do capital, submetidas à uma tributação mitigada ou mesmo isenta, isso por si só será fator para agudizar a desigualdade de renda. Deve-se lembrar que quando mais expressiva for a renda do contribuinte, mas relevante será a renda proveniente do capital acumulado em face do rendimento do trabalho (PIKETTY; SAEZ, 2003, p. 16).

Outro agravante que aqui se deve reconhecer é a baixa progressividade da tributação da renda do trabalho no Brasil. A alíquota teto da tributação da renda do trabalho foi estabelecida pela Lei n. 9.532/97, no percentual de 27,5%, hoje alcançando os rendimentos anuais tributáveis (base de cálculo) acima de R\$ 55.976,16. Há ainda uma faixa de rendimentos isentos (base de cálculo anual de até R\$ 22.847,76), e outras faixas submetidas às alíquotas progressivas de 7,5% (base de cálculo de R\$ 22.847,76 a R\$ 33.919,80), 15% (base de cálculo de R\$ 33.919,81 a R\$ 45.012,60) e 22,5% (base de cálculo de R\$ 45.012,61 a R\$ 55.976,16), porém a alíquota máxima (27,5%) e a faixa de rendimentos a qual ela se aplica (base de cálculo acima de R\$ 55.976,16) são baixas, quando comparadas aos países na fronteira do desenvolvimento econômico. Assim, por exemplo, para o ano fiscal de 2019, nos Estados Unidos, a alíquota teto alcança 37%, para a parcela dos rendimentos tributáveis acima de US\$ 510,300 dos contribuintes declarantes solteiros e US\$612,350 para os declarantes casados que declaram em conjunto (INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS, 2018a); em 2018, no Reino Unido, 45%, para a parcela dos rendimentos tributáveis acima de 150 mil libras (UNITED KINGDOM, 2018); em 2018, na França, 45%, para a parcela dos rendimentos tributáveis acima de 153.783 euros (FRANCE, 2018).

E nem se venha dizer que o fato de o Brasil ser um país de renda média não poderia atrair as faixas e alíquotas dos países mais desenvolvidos economicamente, pois os estratos mais ricos da sociedade brasileira são tão ricos quanto seus congêneres acima, como já se demonstrou no item precedente (MORGAN, 2017, Tabela 2.1 do apêndice). E, por óbvio, não há motivo para tratar os rendimentos do trabalho e do patrimônio daqui de modo muito mais benigno que alhures.

3.3. A tributação sobre a propriedade no Brasil

Antes de tudo, deve-se lembrar que, grosso modo, no Brasil somente se tributa anualmente a propriedade imobiliária urbana, a propriedade imobiliária rural e a propriedade dos veículos automotores terrestres⁴³. Como já dito, o debate sobre a tributação sobre a transmissão gratuita de bens e direitos por doações e sucessões *causa mortis* ficará para os próximos itens. Igualmente aqui não se abordará a tributação sobre a transmissão onerosa da propriedade imobiliária inter-vivos (ITBI⁴⁴), pois se trata mais de uma espécie de imposto registral, de defesa da propriedade não gravando o estoque da propriedade em si mesmo, bem como pelo pequeno potencial arrecadatório.

É antiga na competência dos municípios brasileiros a tributação da propriedade imobiliária urbana, oriunda da “décima urbana”, que tributava edifícios edificados, como autorizado por Carta de 19/05/1799 da Rainha D. Maria (BALEEIRO, 2003, p. 243). Porém, na Constituição de 1891 (art. 9º, 2º) ficou na competência dos Estados, para, após a Constituição de 1934, não mais sair da competência municipal.

Já a tributação da propriedade imobiliária rural foi criada pelos Estados membros no uso da competência concorrente e residual que lhe outorgava a Constituição de 1891, tendo passado para a competência municipal com a Emenda constitucional n. 05/1961 à Constituição de 1946, e depois para a União, a partir da Emenda Constitucional n. 10/1964 à Constituição de 1946, aí permanecendo nas Cartas de 1967/1969, com entrega da arrecadação aos municípios

⁴³ Há o imposto sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (uma das modalidades do vulgarmente conhecido Imposto sobre Operações Financeiras - IOF), que incide sobre aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários. Em todo caso, essa incidência sobre ativos financeiros é muito reduzida, pois ficam sujeitos à alíquota zero múltiplas operações financeiras, tais como as operações das carteiras dos fundos de investimentos e dos clubes de investimento; do mercado de renda variável; com Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio - CDCA, Letra de Crédito do Agronegócio - LCA, Certificado de Recebíveis do Agronegócio - CRA, debêntures, Certificados de Recebíveis Imobiliários, Letras Financeiras emitidas por instituições financeiras; e outras (art. 32 do Decreto n. 6.306/2007, Regulamento do IOF). E há ainda as hipóteses de isenção do IOF sobre outros instrumentos financeiros, na forma do art. 34 do Regulamento citado. Na prática, globalmente, o IOF sobre todas as incidências (operação de crédito, de câmbio, de seguro, relativas a títulos e valores mobiliários e ouro ativo financeiro) já é um imposto marginal em termos arrecadatórios, tendo atingindo apenas 1,66% das receitas tributárias do país em 2016 (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018a). E a parte do IOF referente a títulos e valores mobiliários somente atingiu 6,5% do ínfimo percentual antes citado (6,5% de 1,66% dos tributos do país), ou seja, a incidência do IOF-títulos e valores mobiliários sobre a aquisição e alienação de ativos financeiros representa 0,1% dos tributos totais do país, sendo absolutamente marginal (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018c).

⁴⁴ No dizer de Roberto Gomes de Albuquerque Melo Jr. (2018, p. 115), “há fortes argumentos da teoria ótima da tributação no sentido de que o [ITBI] simplesmente não seja instituído”.

da localização dos bens imóveis. Desde 1964 se visualizou na tributação da propriedade rural um instrumento para concretizar a reforma agrária⁴⁵ (BALEEIRO, 2003, p. 232). Com a Constituição de 1988, a tributação da propriedade rural continuou na competência da União, com o envio de metade da arrecadação para o município onde se localiza o bem imóvel, e, com a Emenda Constitucional n. 42/2003, surgiu a possibilidade de o município ficar com a totalidade do imposto, caso assine convênio com a União para fiscalizá-lo.

Por último, o IPVA foi criado pela Emenda Constitucional n. 27/1985 à Carta de 1967, na competência dos Estados e do Distrito Federal, em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única, esta então cobrada anualmente pela União, não constando no Código Tributário Nacional, pois o Código lhe é anterior, tendo os Estados e Distrito Federal competência legislativa plena para regular a matéria por ausência da competente lei federal de normas gerais sobre o IPVA, na forma do art. 24, § 3º, da Constituição de 1988 c/c com o art. 34, § 3º, do ADCT (PAULSEN, 2010, p. 336).

Pontuadas rapidamente as incidências tributárias patrimoniais no Brasil, passa-se a estudar a relevância dessa tributação patrimonial no sistema tributário brasileiro.

Inicialmente, deve-se anotar que o Supremo Tribunal Federal não aceitava a instituição de progressividade nos chamados impostos reais, sobre propriedades, como são exemplos o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU e o impostos sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, como se viu no julgamento do Recurso Extraordinário n. 153.771-MG, relator para o Acórdão o Ministro Moreira Alves, que restou assim ementado:

- IPTU. Progressividade.
- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.
- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).
- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.
- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado

⁴⁵ Obviamente que todos sabem que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural nunca se prestou para combater a grande propriedade improdutiva ou como elemento para auxiliar a reforma agrária. Desde 1964 que se tem essa ilusão, mas isso não se concretizou. O ITR era e é, como adiante se verá, um imposto absolutamente marginal em termos de rendas federais.

com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1997)

Naquela oportunidade, entendeu a Excelsa Corte que a dicção do art. 145, § 1º, da Constituição (BRASIL, 1988) não autorizaria a progressividade dos impostos reais, permitindo apenas para os impostos pessoais (como o imposto de renda). Apenas a própria Constituição poderia autorizar a criação de impostos reais progressivos, como ocorreria com o próprio IPTU na forma do art. 182, § 4º, II, da Constituição, este que é um tipo de sanção para os proprietários do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

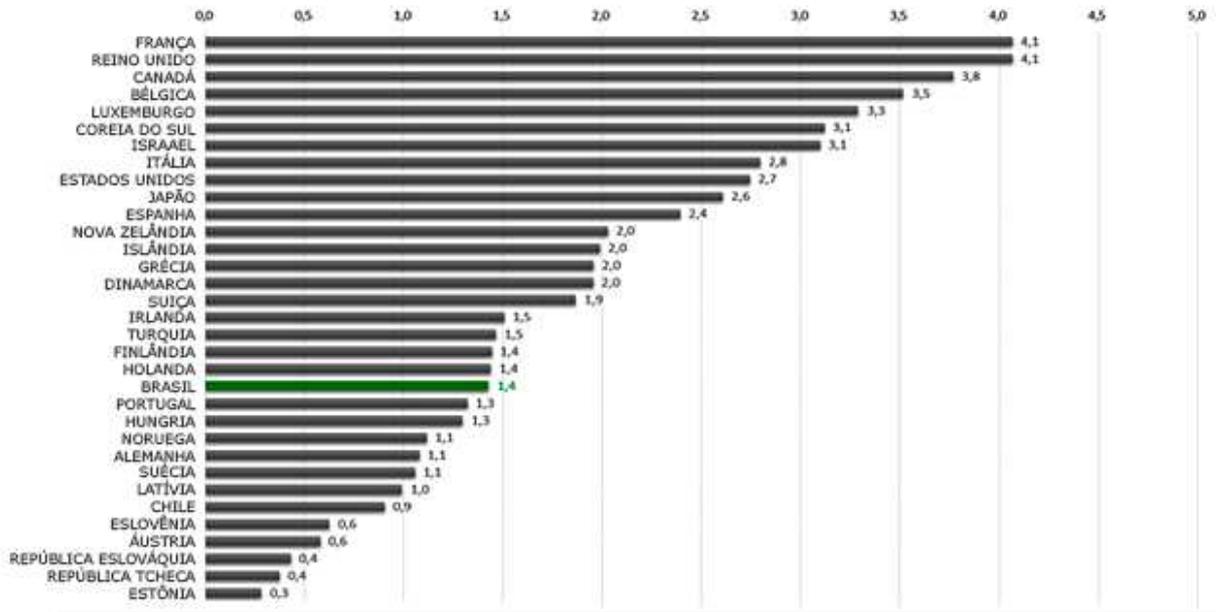
Porém o Supremo Tribunal Federal revisou o entendimento acima, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045-RS (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013), quando declarou a constitucionalidade do art. 18 da Lei n. 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul, que instituíra a tributação progressiva do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens e Direitos - ITCMD, e passou a dar uma interpretação mais elástica ao art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, como se discutirá com mais minudência no item 5 desta tese, mas que, em essência, fugiu do dogma de que somente a Constituição poderia decretar a progressividade dos impostos de natureza real e que o legislador ordinário estava restrito a instituir a progressividade apenas dos impostos de natureza pessoal. Agora, a dicção “sempre que possível” constante do art. 145, § 1º, da Constituição deveria ser interpretada sem vinculação ao binômio impostos pessoais *versus* impostos reais e, assim, a progressividade seria ínsita aos impostos, podendo a progressividade ser instituída pelo legislador ordinário, sempre que isso fosse compatível com a natureza do imposto. Essa é a posição do Professor Roque Antonio Carrazza (2015, p. 126), que entende que o comando constitucional em questão, quando aplicável, é obrigatório.

Vê-se então que não haveria óbice constitucional para que os impostos sobre a propriedade pudessem ser, à luz de sua legislação brasileira, progressivos. Deve-se notar que a progressividade não pode ser medida apenas pela instituição de alíquotas crescentes com o signo de riqueza que sofre a imposição tributária, mas que também se deve verificar as exonerações e isenções tributárias, pois não basta ter alíquotas progressivas, pois todos em situação equivalente de riqueza devem ser submetidos a determinada e mesma tributação.

Em termos agregados, de forma similar à tributação sobre renda, a tributação sobre a propriedade no Brasil, quando comparada com os países mais desenvolvidos, é muito menos

produtiva em termos arrecadatórios, como se vê abaixo, em comparação com os países da OCDE:

Figura 18: carga tributária sobre a propriedade – Brasil e países da OCDE (2015)



Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018a, p. 10), com base em dados da OCDE

Vê-se que o quadro da tributação sobre a propriedade no Brasil não é tão desfavorável como ocorre em face de outros países, como no caso da tributação sobre a renda, estando a tributação da propriedade acima de diversos países da OCDE, porém está muito distante das nações mais desenvolvidas. De ressaltar que aqui, como alhures, os impostos sobre propriedade estão mais associados ao financiamento dos governos locais, pois estes tendem a estar mais próximo das propriedades imobiliárias e de veículos automotores, facilitando a tributação.

No Brasil a baixa produtividade da tributação sobre o estoque do patrimônio decorre de muitos fatores. Inicialmente, grosso modo, apenas a propriedade imobiliária urbana, a rural e os veículos automotores terrestres estão submetidos à tributação patrimonial. Ora, o patrimônio da sociedade vai muito além de imóveis e veículos automotores terrestres. Ficam de fora da tributação no Brasil, por exemplo, o estoque de participações societárias (ações, cotas) e de ativos financeiros, que são relevantes, como se vê abaixo:

Figura 19: principais ativos mobiliários e imobiliários de pessoas físicas – ano-calendário 2016

Valores em R\$ Bilhões			
Tipo do Bem/Direito	Valor	% do Total	% Acum.
Apartamento	1168,96	14%	14%
Casa	922,23	11%	26%
Quotas ou quinhões de capital	843,32	10%	36%
Aplicação de renda fixa (CDB, RDB e outros)	606,64	7%	44%
Veículo automotor terrestre: caminhão, automóvel, moto, etc.	541,99	7%	50%
Ações (inclusive as provenientes de linha telefônica)	384,69	5%	55%
Terreno	374,92	5%	60%
Caderneta de poupança	323,80	4%	64%
Terra nua	287,54	4%	67%
Fundo de Longo Prazo e Fundo de Investimentos em Direitos Creditórios (FIDC)	273,19	3%	70%
Outras aplicações e investimentos	269,50	3%	74%
VGBL - Vida gerador de benefício livre	263,81	3%	77%
Crédito decorrente de empréstimo	247,44	3%	80%
Dinheiro em espécie - Moeda nacional	221,29	3%	83%
Fundo de Curto Prazo	103,33	1%	84%

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018b, Tabela 22 – Bens e Direitos dos Grandes Números do IRPF-AC2016)

Compulsando a fonte acima, para todos os ativos divulgados, para o ano fiscal de 2016, o patrimônio imobiliário urbano (casas, apartamentos, terrenos etc.) alcançou 35% do patrimônio total das pessoas físicas (fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana - IPTU); a terra nua (base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR), 3,54%; e os veículos automotores terrestres (fato gerador do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA), 6,66%, ou seja, apenas aproximadamente 45% do patrimônio são submetidos à tributação sobre a propriedade. Mais da metade do patrimônio das pessoas físicas no Brasil (quotas e quinhões de empresas, ações, ativos financeiros etc.) escapa assim da tributação ordinária anual sobre o patrimônio, estes últimos, como se vê somente pelos que constam na figura acima (15 principais patrimônios), excedem 43% dos ativos totais⁴⁶.

Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior (2015, p. 11 e 31-32) informa que os impostos sobre propriedade são importantes fontes de receitas dos governos locais em todo mundo, representando mais de 2% do PIB em países como Argentina, Israel, África do Sul, Espanha, França, Canadá, Suíça, Bélgica, Austrália e Estados Unidos, alcançando em alguns países mais de 30% das receitas locais (Nova Zelândia, França, Israel e Chile), como se pode ver nos dados publicados pelo Fundo Monetário Internacional, enquanto no Brasil atinge apenas 1,2% do PIB ou 7,4% das receitas locais, o que não pode ser explicado apenas pelas alíquotas (as quais não são muito diferentes de outros países, salvo os Estados Unidos e alguns países

⁴⁶ Obviamente que se poderia contraditar a afirmação de que se tributa menos da metade do patrimônio, pois todo o patrimônio não consumido estaria sujeito à tributação sobre doações e sucessões *causa mortis* pelo menos uma vez na vida. Porém, como aqui se demonstrará seguidamente, a tributação sobre doações e sucessões *causa mortis* é residual e, no ano-calendário 2016, por exemplo, representou apenas 0,36% de todos os tributos do Brasil (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a, p. 15).

européus), mas provavelmente por ineficiências administrativas, alto nível de isenções e reduções tributárias. Para se ter ideia do quadro desse imposto, analisando os 365 maiores municípios (municípios acima de 50.000 habitantes em 2007), Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior (2015, p. 10) informa que apenas 14% desses municípios têm alíquotas progressivas de IPTU, que variam com o valor venal dos imóveis.

Ainda, analisando os dados da Pesquisa de Orçamentos Famílias do IBGE - POF 2002-2003 e da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios - PNAD 2003, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior (2015, p. 16) demonstrou que a incidência do IPTU é ligeiramente progressiva, quando se observa todo o universo das famílias, mormente porque os estratos detentores de imóveis de menor valor são isentos ou têm reduções do IPTU (há uma evasão expressiva de imóveis do IPTU, com este imposto somente conseguindo atingir uma fração dos seus contribuintes, que varia de 12% no Nordeste para 40% no sudeste e sul, e mesmo no caso dos imóveis de maior valor, nacionalmente o IPTU somente alcança 75% dos imóveis mais valiosos), porém quando se toma todo o universo dos reais contribuintes de IPTU, observa-se que a tributação imobiliária é regressiva, com uma menor incidência sobre os imóveis de maior valor.

A tributação sobre patrimônio do Brasil, além de gravar menos da metade do patrimônio, tem um claro problema de produtividade arrecadatória naquele que poderia ser o tributo sobre patrimônio mais expressivo, qual seja, o IPTU, que sofre com plantas genérica de valores (elemento de definição da base de cálculo) cronicamente defasadas e desatualizadas, agregado de elevada inadimplência por parte dos contribuintes.

Interessante que o Brasil detém uma tributação patrimonial sobre veículos automotores terrestres absolutamente modelar, com elevada produtividade arrecadatória, alto grau de *enforcement* por parte do estado para fazer cumprir a legislação do IPVA. Assim, as dificuldades do IPTU podem ser facilmente demonstradas como se compara com o IPVA, como se vê a seguir.

Empiricamente é evidente que o patrimônio imobiliário urbano é claramente superior ao patrimônio representado por veículos automotores terrestres, bastando verificar o patrimônio de cada família. Para aqueles que têm um imóvel próprio, isso é claramente evidente, mormente no seio da classe média e das classes mais abonadas. E os dados acima trazidos, no âmbito do patrimônio das pessoas físicas, demonstram isso. O patrimônio imobiliário das pessoas físicas atingiu 35% do patrimônio total no país, no ano de 2016⁴⁷. Não por outra razão, Thomas Piketty

⁴⁷ No original: “La pierre est le placement favori des classes moyennes et moyennement aisées”.

(2013, p. 409, tradução nossa) assevera que “A pedra é o lugar favorito das classes médias e moderadamente ricas” (em termos de investimento patrimonial). Por outro lado, o patrimônio de veículos automotores terrestres das pessoas físicas alcançou neste mesmo ano apenas 6,66% do patrimônio total, ou seja, o patrimônio imobiliário seria mais de 5 vezes superior ao patrimônio representado pelos veículos automotores terrestres.

Na verdade, o patrimônio imobiliário não é somente 5 vezes superior àquele referente aos veículos automotores terrestres. Deve-se lembrar que todas as informações dos bens e direitos constantes na declaração de imposto de renda estão registradas a preço de aquisição, ou seja, os bens imóveis estão sempre subavaliados (os preços se apreciam com o tempo) e os veículos automotores terrestres estão superavaliados (sofrem depreciação contínua). Como se verá no item 5 desta tese, os bens totais que constam na declaração de bens, em termos reais, representam o dobro de seu valor, ou seja, a relação entre bens imóveis e veículos automotores terrestres é da ordem de 10 vezes.

Porém quando se compara a produtividade arrecadatória do IPTU e do IPVA, a prevalência do patrimônio imobiliário não se traduz em uma maior arrecadação do primeiro em face do segundo. No ano de 2016, os Estados e o Distrito Federal arrecadaram de IPVA o importe de 39 bilhões de reais, enquanto todos os municípios (e o Distrito Federal) arrecadaram de IPTU o montante de 37,5 bilhões de reais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a). Ora, como justificar que um imposto (IPTU), que tem uma base de incidência da ordem de 10 vezes maior que o outro (IPVA), tenha uma menor arrecadação global que este último? Como já dito, enquanto o IPVA é um imposto extremamente bem administrado, sendo muito difícil não o pagar, pois se corre o risco de apreensão do veículo, o IPTU é um imposto com bases de cálculo (planta genéricas de valores) defasadas, alta inadimplência e que muitos municípios sequer têm uma administração tributária para controlá-lo.

Apesar de a comparação acima ter se restringido a comparar o patrimônio imobiliário e de veículos automotores terrestres de pessoas físicas, caso fosse incluído em ambos o patrimônio das pessoas jurídicas, esse quadro provavelmente iria se agudizar, pois parece estreme de dúvida que os veículos automotores das pessoas jurídicas são uma fração ainda mais reduzida do patrimônio destas quando confrontados com o immobilizado em fábricas, galpões e escritórios, até porque as pessoas físicas inegavelmente detêm a parcela mais expressiva dos veículos automotores terrestres.

Interessante ressaltar que a produtividade arrecadatória do IPVA até poderia ser maior se o Supremo Tribunal Federal, que teve oportunidade de apreciar a incidência do IPVA sobre

aeronaves e embarcações, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 255.111-SP (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2002), não tivesse fixado o entendimento de que tal imposto somente incidiria sobre veículos automotores terrestres, quando a Constituição somente traz a dicção “propriedade de veículos automotores” (art. 155, I, “c”, da CR88). Da análise do julgado, vê-se que a maioria do Tribunal (o relator, Ministro Marco Aurélio Mello, restou vencido) aferrou-se à interpretação histórica sobre a incidência do IPVA, que foi instituído pela Emenda Constitucional n. 27/1985 à Constituição de 1967, quando substituiu a antiga Taxa Rodoviária Única, bem como ao fato de tradicionalmente o regime jurídico das aeronaves e embarcações ser regido pelo direito federal. Com isso perdeu-se a oportunidade de alargar ainda mais a incidência do IPVA, em claro entendimento que violou os princípios da capacidade contributiva e que aumenta a regressividade da tributação patrimonial, pois inegavelmente os proprietários de aeronaves e embarcações estão no topo da distribuição de renda e riqueza.

Por último, mister uma breve consideração sobre a tributação dos imóveis rurais no Brasil, com incidência do imposto federal sobre a propriedade territorial rural - ITR, previsto no art. 153, VI, da Constituição Federal e regulado pela Lei n. 9.393/96. Este imposto tem um fim aparentemente nobre, com alíquotas progressivas visando desestimular a grande propriedade rural improdutiva, na forma do art. 153, § 4º, I, da Constituição, ou seja, quanto maior a propriedade e menor a utilização na atividade rurícola, maior a alíquota, que pode chegar a 20% do valor da terra nua tributável.

Porém as normas acima são meramente programáticas, primeiramente porque o imposto é declaratório, ou seja, o contribuinte informa o valor da terra nua que quiser⁴⁸ (como se viu anteriormente, o valor da terra nua representa uma fração diminuta do patrimônio das pessoas físicas no Brasil - 3,54% do patrimônio total); secundamente porque é um imposto difícil de fiscalizar, considerando as imensas dimensões geográficas do país, a insegurança do meio rural e a necessidade de conhecimento topológico e agrônômico para mensurar o tamanho das áreas rurais e sua produtividade rurícola. Com esse quadro, o ITR representou menos de 0,1% de todas as receitas tributárias da União no ano-calendário 2016 (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a, p. 15), o que deixa as propriedades imobiliárias rurais ao largo da tributação patrimonial.

⁴⁸ A Lei n. 9.393/96 prevê a utilização de informações de preços de terra a partir de registros das Secretarias de agricultura das unidades federadas ou dos municípios, mas na prática, com algumas exceções, esses dados são pouco confiáveis.

Por tudo antes relatado, a imposição tributária sobre o patrimônio imobiliário urbano e rural, o qual é detido mais relevantemente por quem está no topo da distribuição do patrimônio no Brasil, é muito fraca. Efetivamente, se o modelo da imposição tributária sobre veículos automotores terrestres, muito produtivo em termos arrecadatários, como se viu, pudesse ser aplicado aos imóveis urbanos e rurais, a produtividade arrecadatária sobre esses últimos bens muito cresceria. E se todos os demais patrimônios também sofressem o ônus da tributação patrimonial (lembrar que a tributação patrimonial no Brasil está restrita aos imóveis urbanos, rurais e veículos automotores terrestres), fatalmente haveria uma verdadeira revolução sobre a tributação patrimonial no Brasil.

Ora, se os impostos patrimoniais se restringem a gravar menos da metade do patrimônio, o qual, como antes já se demonstrou, aqui e alhures, é essencialmente detido pelos estratos mais ricos da população (o *Top* 10% e mesmo o *Top* 1%), e tal tributação é proporcional ou com baixa progressividade, chega-se à clara conclusão de que não se pode falar em justiça fiscal de uma tributação patrimonial que exonera mais da metade do patrimônio das pessoas de sua incidência, exoneração essa voltada para os detentores de ativos mobiliários, os quais, como se sabe, são aqueles que estão no topo da pirâmide de bens e rendas. E mesmo no âmbito dos bens imóveis submetidos à tributação imobiliária urbana, trata-se de uma tributação pouco progressiva e controlada por Administração tributárias municipais precárias, com alto nível de inadimplência e crônica defasagem de suas bases de cálculo (valores venais dos imóveis), tudo a implicar em uma produtividade arrecadatária muito baixa.

3.4. A tributação sobre o consumo no Brasil

A tributação sobre o consumo foi a principal fonte de financiamento dos Estados até o século XIX, quer incidindo sobre produtos de bens de consumo, quer incidindo como renda aduaneira, e ainda continua como instrumento tributário fundamental do financiamento estatal, como se verá mais à frente, em uma nova roupagem, com a tributação sobre valor agregado. Porém no Século XX passou a dividir sua importância com o Imposto de renda, em maior ou menor grau.

Nos Estados Unidos (BROWNLEE, 1996, p. 23-25 e 62; AVI-YONAH, 2006, p. 10), o então dominante partido republicano construiu, pouco antes da guerra da secessão, um sistema tributário para a União baseado em impostos sobre quase todos os bens de consumo e sobre importação de bens, regressivo e que gravava mais fortemente as classes mais pobres, que vigorou intocado até o começo do século XX, quando veio a lume o imposto de renda em 1913.

Com a criação do imposto de renda, houve uma radical mudança do financiamento do governo federal americano. Para se ter uma ideia, em 1902, quase $\frac{3}{4}$ de suas receitas provinham de impostos indiretos, sendo que em 1920 esses tinham atingido apenas cerca de 25%, com o imposto de renda tendo alcançado neste último ano 50% das rendas federais, e, posteriormente, a tributação sobre consumo deslocou-se para o âmbito dos estados e governos locais, sendo atualmente principal fonte de recursos das finanças estaduais (HELLERSTEIN; HELLERSTEIN, 2005, p. 5; U.S. CENSUS BUREAU, 2018b).

Para se ter uma ideia da importância do imposto de renda como instrumento de financiamento estatal dos Estados Unidos, no período 1996-2002, sem considerar as contribuições para financiamento da seguridade social, o imposto de renda representou 82% de todas as rendas desse período, com a tributação sobre o consumo, incluindo o nível dos governos subnacionais, alcançando apenas 15% (AVI-YONAH, 2006, p. 5-6).

Na França revolucionária de 1789, a proporcionalidade era vista como um critério último de justiça fiscal (interpretação extraída do art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”⁴⁹) e que se deveria afastar a tributação indireta sobre o consumo, esta que gravaria mais fortemente os pobres do que os ricos, devendo ser privilegiada a tributação direta. E bem que os revolucionários tentaram seguir nesse caminho, quando criaram quatro contribuições indiciárias diretas e extinguiram as contribuições indiretas do antigo regime, porém a realidade das guerras revolucionárias e do financiamento do estado obrigaram ao retorno da tributação indireta sobre o consumo. Para se ter uma ideia, no fim da monarquia de julho (reinado do monarca Luís Felipe), em meados do século XIX, as contribuições diretas citadas representavam apenas 30% das receitas do estado francês (DELALANDE, 2011, p. 31-32 e 39).

Similar ao que ocorreu nos Estados Unidos após a Segunda Guerra Mundial, o imposto de renda virou um imposto de massas na França, tendo saído de 5,7 milhões de contribuintes sujeitos ao imposto de renda em 1960 para 15 milhões em 1975, sendo que 63,3% das famílias pagavam imposto de renda em 1979 (contra 15% em 1950), porém isso não era suficiente para financiar o estado social erigido no pós-guerra. Para tanto, o alto funcionário francês Maurice Lauré propôs uma nova forma de tributação sobre valor agregado, em 1952, o qual foi adotado

⁴⁹ No documento original: “*Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*”.

em julho de 1954, que substituiu os impostos sob o faturamento das empresas, estes que desencorajavam o investimento e facilitavam a fraude. Desde o começo dos anos 1970, a tributação sobre o valor agregado é a principal fonte de financiamento do estado francês, representando metades das receitas fiscais, quando o imposto de renda das pessoas físicas representa a quinta parte (DELALANDE, 2011, p. 385 e 387-388), aqui sem considerar as contribuições para a previdência pública.

Apesar de a tributação sobre o consumo ser essencialmente regressiva, inclusive na modalidade sobre valor agregado, tem-se que reconhecer a sua disseminação no mundo inteiro nessa modalidade, a qual voltou a ter uma posição preponderantemente no financiamento dos Estados modernos, com a notável exceção dos Estados Unidos (DELALANDE, 2011, p. 375; AVI-YONAH, 2006, p. 1-2). De ressaltar que há quem defenda a superioridade de um imposto ideal sobre o consumo em face de um imposto ideal sobre a renda, pois o primeiro seria mais eficiente, mais justo e mais fácil de administrar, como defendido por David A. Weisbach e Joseph Bakman (2006), professores das faculdades de direito de Chicago e Stanford, respectivamente, cujo argumento principal, em termos de eficiência econômica, centra-se na ausência da tributação da poupança pelo imposto sobre o consumo, o que permitiria priorizar a poupança presente em desfavor do consumo presente, a implicar no aumento do investimento e do crescimento econômico.

Ocorre que a tributação sobre riqueza e patrimônio, como demonstra a experiência de muitos países, tem um valor simbólico importante, com relevante efeito redistributivo, e seria perigoso deixar a função da redistribuição da tributação somente alicerçada no consumo, ou seja, não se pode aceitar a mera permuta da tributação sobre a renda pela tributação sobre o consumo, como advogado nos Estados Unidos, até porque, nunca se pode esquecer, a tributação sobre o consumo alcança os salários das classes médias e daqueles de menor poder aquisitivo, que necessariamente se transformam em consumo, porém não alcança as poupanças das classes mais abastadas, que mudam de geração em geração sem serem consumidas (AVI-YONAH, 2006, p. 19).

Já no Brasil se tem um histórico semelhante ao acima narrado. Inicialmente, as rendas aduaneiras e o imposto de consumo (antecessor do IPI) foram as principais fontes de financiamento da União, em igualdade de participação até o início dos anos 1940, quando então o imposto de renda, criado em 1925, passou a rivalizar com o imposto de consumo até o final dos anos 1970, passando o imposto de renda a ser o tributo federal mais expressivo na sequência (NÓBREGA, 2004, p. 42). Em todo o caso, o Brasil não perdeu o bonde da inovação da

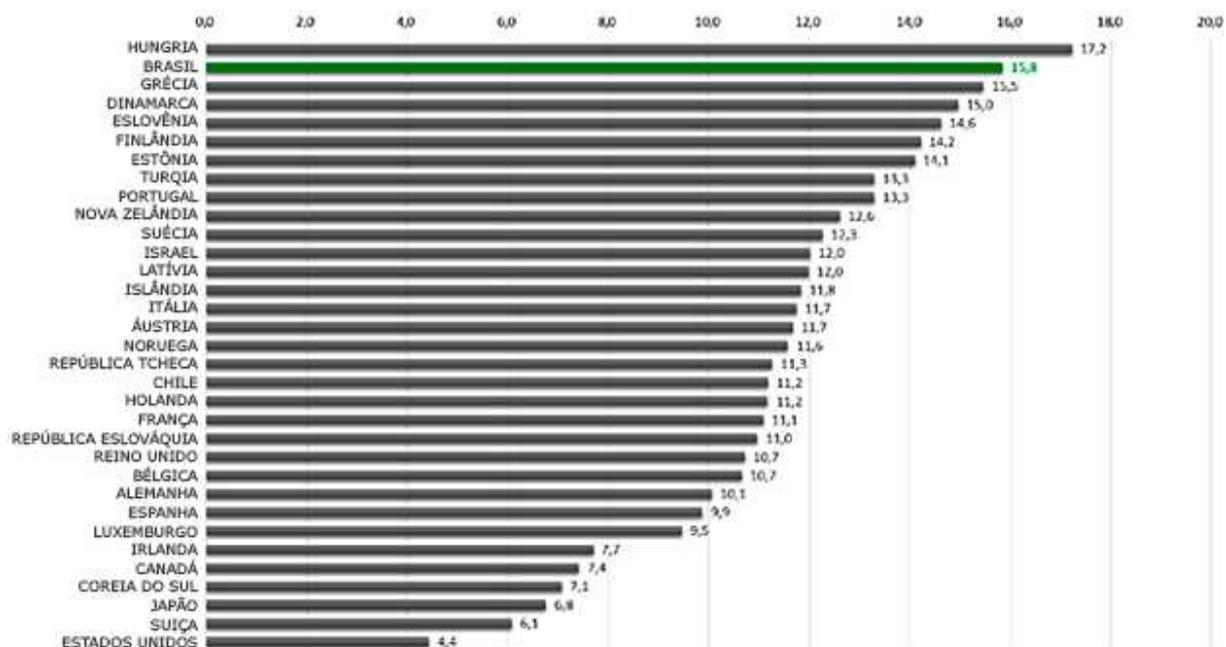
tributação sobre o consumo, na modalidade valor agregado, e a partir de fins dos anos 1950 e começo dos anos 1960 criou logo dois impostos da espécie, o imposto sobre produtos industrializados – IPI, em substituição ao imposto de consumo, no âmbito da União, e o imposto sobre circulação de mercadorias – ICM, no âmbito dos Estados e Distrito Federal.

Ocorre que a tributação do consumo no Brasil representa atualmente metade da carga tributária brasileira (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a, p. 6), isso considerando inclusive as contribuições para seguridade social, tendo sido fortalecida com a Constituição de 1988, quando se majorou a tributação sobre consumo no âmbito federal, com a substituição do Finsocial (criado pelo Decreto-lei n. 1.940/1982) pela Cofins (instituída pela Lei Complementar n. 70/1991), esta última muito mais gravosa que a primeira, pela majoração do PIS/PASEP e pela instituição de múltiplas contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDEs. E mais recentemente, inclusive, a tributação patronal sobre folha de salários passou a ser substituída por outra contribuição sobre receita ou faturamento para múltiplos segmentos empresariais, na forma da Lei n. 12.546/2011 c/c o art. 195, § 13, da Constituição da República, densificando mais ainda a tributação sobre o consumo.

No âmbito estadual e municipal, viu-se após a Constituição de 1988 também o fortalecimento da tributação sobre o consumo, com a expansão do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços de comunicação, transporte intermunicipal e interestadual (ICMS) nos Estados e no Distrito Federal, e com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) no Distrito Federal e Municípios. Atualmente, o ICMS é o tributo de maior arrecadação do país e o ISS é o imposto municipal mais relevante (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018a, p. 15).

Considerando a limitação arrecadatória da tributação sobre renda e patrimônio no Brasil, como se viu nos tópicos precedentes, somente restou assim ao legislador descarregar o peso da tributação brasileira sobre o consumo, como se vê abaixo, na comparação do Brasil com os países da OCDE:

Figura 20: carga tributária sobre bens e serviços – Brasil e países da OCDE (2015)



Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018a, p. 11), com dados da OCDE.

Como se vê acima, os tributos sobre o consumo no Brasil (ICMS, IPI, COFINS, PIS/PASEP, ISS, Contribuições de intervenção no domínio econômico, Impostos de importação e exportação) são muito relevantes em termos arrecadatórios, quando comparados com os países da OCDE, somente perdendo no *ranking* para a Hungria. E como antes visto, as participações pigmeias da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio terminaram levando o legislador a priorizar a tributação sobre o consumo.

Ocorre que a tributação sobre o consumo (indireta) é cega em relação ao contribuinte, ou seja, não importa o nível de renda dele, implicando que um mesmo bem, o qual tem a mesma carga de tributos indiretos, irá gravar proporcionalmente os contribuintes de forma diversa, a depender de sua renda. Para aquele mais afortunado, a tributação indireta incidente sobre o produto pouco o afetará; para o de menor renda, a tributação indireta poderá consumir parcela expressiva de sua renda.

Em um quadro como o acima explanado, a tributação indireta sobre o consumo é um vetor de aumento da desigualdade de renda, pois as classes mais desafortunadas terminam tendo parcela relevante de sua renda apropriada pelo estado, na via da tributação do consumo. Obviamente que isso é um paradoxo, pois é assente que a tributação deve ser um instrumento de neutralidade, como argumentam os liberais, ou de diminuição das desigualdades de renda e patrimônio, na visão dos sociais-democratas. Porém não parece aceitável que a tributação faça um papel diverso, de agudização das desigualdades de renda, como acima se descreveu.

4. A tributação das doações e sucessões *causa mortis* no mundo – O caso franco-americano

Os Estados Unidos e a França foram aqui escolhidos para estudar as raízes da moderna tributação de doações e sucessões *causa mortis* porque espelham duas visões distintas e representativas do mundo anglo-saxônico e europeu continental, que têm muitos pontos de contato, como a acumulação patrimonial e industrialização a partir do século XIX, porém diferenças apreciáveis, que passa pelo próprio regime sucessorial⁵⁰ até a forma de tributação das doações e sucessões *causa mortis*⁵¹.

Deve-se ainda reconhecer que os dois países acima têm uma discussão mais do que centenária sobre a tributação em destaque, com muitos estudos acadêmicos analisando dados de longa duração de concentração patrimonial (como exemplos: PIKETTY, 2001; WOLFF, 2002; PIKETTY, 2003; PIKETTY; SAEZ, 2003; ATKINSON; PIKETTY, 2010; PIKETTY, 2011; ATKINSON; PIKETTY; SAEZ, 2011; PIKETTY, 2013; ALVAREDO; ATKINSON; PIKETTY, 2013; PIKETTY; ZUCMAN, 2014; ALVAREDO; GARBINTI; PIKETTY, 2017), o que é relevante para se verificar o fluxo patrimonial no tempo, no qual as heranças jogam um papel muito relevante, bem como debates acadêmicos sobre essa modalidade de tributação, que podem ser um instrumento de contrapeso na concentração patrimonial (como exemplos: STEINMO, 1993; POTERBA, 1997; GALE; SLEMROD, 2001; GRAETZ; SHAPIRO, 2005; BECKERT, 2008; JOULFAIAN, 2013; PIKETTY, 2013).

Assim, por exemplo, os revolucionários franceses instituíram a tributação sucessorial nos albores da revolução de 1789, a qual permaneceu basicamente intocada no curso do século XIX, tendo iniciada a marcha de sua modernização a partir das reformas de 1901, a implicar que as fontes sucessoriais francesas são provavelmente as mais ricas sobre um longo período (PIKETTY, 2013, p. 59). Já no caso dos Estados Unidos, sociedade construída pelos pais fundadores sobre um ideal de justiça e mérito, as discussões sobre tributação das doações e sucessões *causa mortis* vem desde o século XIX, que não se restringia ao plano federal, mas também ao âmbito estadual, com o atual imposto federal de doações e sucessão *causa mortis*

⁵⁰ Nas sucessões *causa mortis* na França há uma quota do patrimônio reservada aos herdeiros necessários, variando da metade (um herdeiro), dois terços (dois herdeiros) e três quartos (três herdeiros), sendo a quota remanescente passível livremente de destinação pelo testador; de outra banda, nos países anglo-saxônicos os pais têm liberdade total de testar (ARRONDEL e MASSON, 2010, p. 169).

⁵¹ A França, como o Brasil, tributa o quinhão ou legado recebido por cada herdeiro ou legatário, respectivamente; nos Estados Unidos e Reino Unido, tributa-se todo o patrimônio deixado pelo *de cujus*.

tendo sido instituído em 1916, após uma tentativa malograda em 1894 (BECKERT, 2008, p. 322-323; ADAMS, 2001, p. 361-368).

Se na França os impostos sucessoriais (e demais tributos), no passado e no presente, sempre tiveram como fundamento ideológico o fornecimento de recursos para financiamento da ação estatal, nos Estados Unidos, com seu ideal meritocrático, tal tributação também buscava evitar a concentração patrimonial na mão de poucos, o que poderia solapar os ideais republicanos de igualdade e mérito de ambos os países (BECKERT, 2008, p. 170, 177, 258 e 259). De ressaltar ainda, para o caso norte-americano, que ainda há um vivo debate sobre a pertinência, ou não, de uma tributação sucessorial nos tempos atuais, a qual sofreu um intenso ataque no governo de George W. Bush (2001-2008), quando uma maioria republicana, em 2001, aprovou a revogação a partir de 2010 (GRAETZ; SHAPIRO, 2005), decisão que deveria ser referendada pelos novos Congressistas, o que terminou não ocorrendo em decorrência da assunção do Presidente Barack Obama e uma maioria Democrata no Congresso (JOUFAIAN, 2013).

Como se vê, as vicissitudes desse tipo de tributação em ambos os países justificam a escolha deles para se ter uma visão histórica e atual da tributação das doações e sucessões *causa mortis*.

4.1. Breve histórico da tributação das doações e sucessões *causa mortis* e conceitos gerais

O imposto sobre heranças é um dos mais antigos da história, tendo registro de sua instituição em 700 a.C. no Egito antigo, durante o reino de Psametichusi, e, no início da era cristã (6 d.C.), o imperador Romano Augusto instituiu essa modalidade de tributação em Roma, na forma de vigésima (5%) sobre heranças e legados, excetuando doações a filhos e esposas, regulamentada pela *Lex Julia* ou *Lex Vicesima Hereditatium*, para fornecer fundos para aposentadorias dos militares. Era um imposto produtivo, porque muitos romanos abastados deixavam suas heranças para amigos e filhos adotados (ADAMS, 2001, p. 101-102; BECKERT, 2008, p. 322; GALE; SLEMROD, 2001, p. 12; JOULFAIAN, 2013, p. 1).

Posteriormente, durante a idade média, no regime feudal inglês, a Coroa era proprietária dos imóveis e permitia seu uso por particulares durante suas vidas. Quando da morte destes, para permitir o direito dos sucessores sobre a propriedade, era necessário um pagamento de tributo, sob pena de reversão do imóvel à Coroa (JOHNSON; MIKOW; ELLER, 2001, p. 66).

Modernamente, Charles Adams informa que a tributação sobre herança começou na Holanda, com raízes romanas, daí se expandindo para o Reino Unido:

Impostos sobre heranças modernos vieram dos holandeses, que padronizaram seus impostos depois dos romanos. Crianças e esposas estavam isentas; os irmãos foram taxados em 5%; e as alíquotas aumentavam para parentes mais distantes. Estranhos pagavam 30%. Os impostos sobre heranças de estilo holandês foram copiados pelos britânicos para financiar a guerra contra a independência americana. O primeiro-ministro britânico, Lord North, era um discípulo de Adam Smith, que adotou a taxação de herança. O Parlamento fixou as alíquotas do imposto em 2% para legados para irmãos e 6% para presentes a estranhos. Este imposto aplicava-se apenas aos legados de propriedade pessoal, não de propriedade real, por isso às vezes é chamado de imposto legado. Mais tarde, os filhos foram taxados em 1%, e as alíquotas aumentaram para todos os outros, com uma alíquota de 10% para estranhos no topo da escala. É notável que esse formato tenha sido copiado quase palavra por palavra nas leis de herança na maioria dos estados dos Estados Unidos. Fora dos Estados Unidos, os impostos sobre heranças têm uma importância mista. Muitos países, como o Canadá⁵² e a Austrália⁵³, os abandonaram⁵⁴. (ADAMS, 2001, p. 361-362, tradução nossa)

Relevante ressaltar que o atual regime de tributação de heranças, com progressividade, veio a lume no final do século XIX e início do século XX, concomitantemente nos Estados Unidos, França, Reino Unido e Alemanha, mantendo-se essencialmente o mesmo desde então (BECKERT, 2008, p. 322). Entretanto, deve-se anotar que o imposto sobre heranças e doações, com controle do patrimônio rural, imobiliário e mobiliário (ações, cotas de sociedades, móveis, joias, títulos da dívida pública ou dívida privada, ativos financeiros de toda espécie etc.), como se vê hoje em dia, foi instituído, como já dito, inicialmente durante a Revolução Francesa, porém mais funcionando como um pagamento pelo direito de registro da propriedade, a garantir

⁵² Deve-se ressaltar que o imposto de doação e herança canadense foi abolido em 1972 como parte de uma reforma tributária, porém foi introduzida a tributação sobre ganhos de capital aplicada a heranças e doações, exceto em benefício dos esposos (GALE; SLEMROD, 2001, p. 18-19).

⁵³ Austrália permanece como um dos poucos países desenvolvidos a não ter um imposto de sucessão *causa mortis* e doação em sentido estrito, o qual foi revogado em 1979, quando ainda a maioria dos ganhos de capital não era sequer tributado, porém, a partir de 1986, foi introduzida uma legislação que passou a tributar os ganhos de capitais no momento morte do contribuinte (GANS; LEIGH, 2006).

⁵⁴ No original: “*Modern inheritance taxes came from the Dutch, who patterned their taxes after Romans. Children and wives were exempt; brothers were taxed at 5 percent; and the rates increased for more distant relatives. Strangers paid 30 percent. Dutch style inheritance taxes were copied by the British to finance the war against American Independence. The British prime minister, Lord North, was a disciple of Adam Smith, who espoused inheritance taxation. Parliament fixed the tax rates at 2 percent for legacies to brothers and 6 percent for gifts to strangers. This tax only applied to bequests of personal property, not real property, thus it is sometimes called a legacy tax. Later, children were taxed at 1 percent as rates increased for everyone else with a 10 percent tax for strangers at the top of the scale. It is remarkable that this format has been copied almost word for word in the inheritance laws in most of the states in the United States. Outside the United States, inheritance taxes have been of mixed importance. Many countries, such as Canada and Australia, have abandoned them*”.

o pleno exercício dela, podendo o grande ou pequeno proprietário apelar para a força pública em caso de contestação, além de carrear recursos para o novo regime (PIKETTY, 2013, p. 59 e 538-539).

Feito o rápido apanhado acima, antes de seguir, necessário discorrer sobre as duas sistemáticas de tributação de heranças e legados.

A primeira sistemática é aquela em que a tributação incide sobre todo o patrimônio do falecido, conhecido nos países anglo-saxões como *estate tax*, utilizada nos Estados Unidos (no âmbito federal), Reino Unido, Nova Zelândia e Itália, ou seja, a base de cálculo do tributo é todo o patrimônio do falecido, não importando quem são os sucessores ou legatários ou o grau de distância destes do falecido. Todo o patrimônio transferido responde pelo imposto. Na segunda sistemática, o patrimônio herdado por cada herdeiro ou legatário forma a base de cálculo do tributo, denominado nos países anglo-saxões de *inheritance tax*, em voga na Europa continental, Brasil e em muitos estados dos Estados Unidos (há também tributação de heranças e legados no âmbito subnacional nos Estados Unidos⁵⁵), quando o grau de parentesco do herdeiro ou a posição de legatário podem ser utilizados, por exemplo, para diferenciar a alíquota aplicada (BECKERT, 2008, p. 322; JARACH, 1996, p. 721-723). A segunda opção, por enxergar individualmente o beneficiário do quinhão, respeita melhor o princípio do *ability to pay*, o princípio da capacidade contributiva (WOLFF, 2002).

Interessante, ainda, avaliar o fundamento de equidade das metodologias acima. Para tanto, trazem-se os conceitos de equidade horizontal e vertical. Liam Murphy e Thomas Nagel bem resumem esses conceitos:

...a equidade vertical são exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo, ou de qualquer que seja a base tributária), e a equidade horizontal são as exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 18)

Ora claramente se vê que a sistemática do *estate tax* tem um foco maior na chamada equidade vertical, pois, como regra, não enxerga a situação pessoal do herdeiro, já que a base de cálculo da tributação é todo o patrimônio herdado, este que responde pela tributação; em outro vértice, na sistemática do *inheritance tax*, a base de cálculo da tributação é o patrimônio herdado por cada herdeiro ou legatário, sendo este o sujeito passivo da incidência tributária, e enxerga-se o efetivo beneficiário patrimonial (e suas pessoas circunstâncias) e se pode melhor atender os requisitos da equidade horizontal.

⁵⁵ Uma discriminação dos estados norte-americanos com tributação sobre herança e doações, pode ser vista em Jerome R. Hellerstein e Walter Hellerstein (2005, p. 14).

O debate sobre imposição fiscal em herança (e doações) continua dividindo os países, notadamente nos Estados Unidos, antes (a partir do início do século XX, quando começaram os debates sobre um imposto progressivo sobre heranças e doações), como hoje, com alguns se posicionando contra qualquer imposição, argumentando que o testador deveria poder legar seus direitos como bem entendesse, sendo que direitos fiscais sobre as heranças e doações poderiam ser prejudiciais à economia, criando dificuldades para pequenos negócios e empreendimentos rurais. De outro lado, os críticos asseveram que a herança dá poder político e econômico em decorrência simplesmente do acidental nascimento em uma família afortunada, o que não pode ser tolerado em uma sociedade democrática, estando, no ponto, a classe média dividida nesse debate, com alguns apoiando a tributação e outros a atacando, estes com a crença de que seus filhos um dia se juntariam à elite (ALSTOTT, 2009, p. 145-159).

Na Alemanha, a progressividade do imposto sobre heranças esteve presente nos debates parlamentares de fins do século XIX e início do século XX, mas as ideias reformistas fracassaram, tendo sido apenas instituído uma magra imposição fiscal sobre heranças, deixando de lado as transmissões em linha direta e entre os esposos, as quais representavam a maioria dos casos⁵⁶. Apenas com o final da Grande Guerra, em 1919, as transmissões em linha direta na Alemanha, para os montantes mais relevantes, passaram a sofrer a imposição de alíquotas de até 35%. Como na França, a Alemanha tem uma tradição de gravar mais fortemente as transmissões para os colaterais, o que não ocorre nos Estados Unidos e Reino Unido, onde as alíquotas não dependem em geral da identidade do sucessor (PIKETTY, 2013, p. 814). É de ressaltar que os primeiros países citados utilizam a metodologia do *inheritance tax*, gravando o patrimônio percebido por cada herdeiro, este que é visualizado no momento da tributação, a permitir a segregação entre herdeiros na linha reta, colateral e legatários, enquanto os dois últimos utilizam a sistemática do *estate tax*, no qual se tributa todo o patrimônio deixado pelo falecido, não sendo relevante a figura de quem receberá o patrimônio.

4.2. O caso norte-americano

4.2.1. *As raízes da tributação das doações e sucessões causa mortis*

Há razoável correlação entre as diversas formas de tributação e a estrutura econômica da sociedade. Assim, no período colonial norte-americano, os estados da nova Inglaterra

⁵⁶ Para os debates parlamentares, vide Jens Beckert (2008, p. 220-235).

(nordeste dos Estados Unidos), nos quais dominava a pequena propriedade rural produtiva, a tributação se fazia sobre a produção primária e *per capita* (*poll tax*), tendo evoluído posteriormente para uma tributação sobre a propriedade, e, para atingir os cidadãos da cidade, uma imposição tributária fixa, por ocupação profissional. Nas colônias intermediárias, também conhecidas como nova Holanda (Nova Iorque, Pensilvânia, Nova Jersey), não havia as pequenas propriedades da nova Inglaterra ou as grandes propriedades das colônias do Sul, predominando, ao revés, os interesses comerciais, e a tributação incidia sobre produtos específicos, em modelo copiado da Holanda. Já nas colônias do Sul, com interesses agrários representados pelos latifúndios, as imposições tributárias sobre a propriedade nunca tiveram maior expressão, e, com a introdução da escravatura, afastou-se também a tributação *per capita* (*poll tax*), levando tais colônias a serem financiadas por tributos aduaneiros, na importação e exportação de produtos (HELLERSTEIN; HELLERSTEIN, 2005, p. 1-2).

Com a independência, a Constituição norte-americana deferiu largos poderes para o Congresso instituir tributos para manutenção do governo federal, como se pode ver no art. 1º, seção 8, 1, *verbis*:

O Congresso terá o poder de estabelecer e arrecadar impostos, taxas, impostos e tributos, pagar as dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todos as imposições e impostos devem ser uniformes em todos os Estados Unidos⁵⁷. (NATIONAL ARCHIVES, 2018)

Porém tais tributos deveriam ser indiretos, na tributação sobre consumo, isto é, impostos especiais sobre consumo (*excise tax*) e tarifas aduaneiras, já que havia uma clara restrição à incidência de impostos diretos no âmbito da União, como se vê no art. 1º, seção 9, 4 (“Nenhuma capitação, ou outro imposto direto, deverá ser estabelecido, sem que sua receita seja distribuída entre os estados, na proporção de suas populações”⁵⁸), o que somente foi superada com a Décima Sexta Emenda, ratificada pelos estados em 1913 (“O Congresso terá poder para estabelecer e arrecadar impostos sobre as rendas, de qualquer fonte derivada, sem rateio entre os diversos Estados, e sem considerar qualquer censo ou enumeração”⁵⁹).

⁵⁷ No documento original: “*The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States*”.

⁵⁸ No documento original: “*No Capitation, or other direct, Tax shall be laid, unless in Proportion to the Census or Enumeration herein before directed to be taken*”.

⁵⁹ No documento original: “*The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration*”.

Veja-se acima que a Constituição outorga ao Congresso o papel central na criação da lei tributária e não ao Presidente ou ao Secretário do Tesouro, o que se mostrou com o tempo uma verdade insuperável, como anotou Sven Steinmo (1993, p. 101, tradução nossa), *verbis*: “Tanto o Tesouro quanto os presidentes de ambos os partidos combateram o Congresso por causa dessas emendas, mas nos Estados Unidos, o Congresso, não o presidente, escreve as leis tributárias”⁶⁰.

Nos primeiros anos da república norte-americana, as rendas federais foram oriundas essencialmente de tarifas aduaneiras aplicadas nos produtos importados, em taxas módicas (BROWNLEE, 1996, p. 16).

Nos Estados Unidos, o primeiro imposto sobre transferência de patrimônio foi instituído em 1797 para fazer frente à guerra não declarada contra a França, em face de ataques aos navios norte-americanos, e repressão a tropas espanholas no sudoeste do país. O Congresso norte-americano impôs um imposto de selo sobre o recebimento de legados e bens testamentários, com imposição variando levemente dependendo do tamanho do patrimônio transferido, com alíquota não excedendo 0,5%, sendo os primeiros 50 dólares isentos, bem como eram isentos da tributação os patrimônios transferidos para viúvas, filhos e netos. Este imposto vigorou a partir de janeiro de 1798 e foi revogado em 1802, com o fim do conflito (BECKERT, 2008, p. 323-324). Interessante que não se via quaisquer obstáculos constitucionais para a tributação de heranças (inclusive em outras oportunidades esporádicas durante o século XIX), pois não era enxergada como uma tributação direta, mas um imposto especial sobre consumo, tipo *excise tax* (GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 37).

Desde o primeiro quartel do século XIX, começou nos Estados Unidos uma discussão sobre o direito de herança, com eventual introdução de tributação sobre heranças e legados. Nesse diapasão, ganhou relevância o movimento transcendentalista estadunidense, com figuras como Ralph Waldo Emerson, Robert Owen, Thomas Skidmore e Orestes Brownson, que atacavam a concentração do poder econômico e elevada desigualdade de patrimônio, tendo este último mesmo defendido a introdução de um imposto de herança confiscatório, o que seria compatível com a igualdade de oportunidades e respeito ao empreendedorismo individual incrustado na sociedade americana, sendo certo que não defendia a conversão da propriedade privada em uma propriedade comunitária, mas a implementação do princípio liberal da meritocracia, no qual não se via problema na desigualdade oriunda da diferença de talento ou

⁶⁰ No original: “*The Treasury as well as presidents from both parties fought the Congress over these amendments, but in the United States, Congress, not the president, writes tax law*”.

esforço individual, desde que houvesse igualdade de oportunidades (BECKERT, 2008, p.171-173).

Em todo caso, esse despertar na sociedade norte-americana teve pouca influência política no século XIX, tendo o governo federal se financiado essencialmente com a chamada tributação sobre o consumo, isto é, com tarifas alfandegárias e impostos especiais sobre consumo (*excise tax*), quadro que somente se alterou nos momentos de crise (guerras), quando se procuravam novas bases tributárias, o que era revogado ao fim dos conflitos (BROWNLEE, 1996, p. 9-46).

Na verdade, nos Estados Unidos, a tributação das heranças e mesmo a limitação ao próprio direito à herança têm origem no receio de que a concentração de patrimônio pudesse solapar os fundamentos da república, construída com princípios opostos aos potentados e à realeza britânica, e que as heranças pudessem desequilibrar a igualdade de oportunidades (BECKERT, 2008, p. 170-174).

Os pontos acima estavam na fundação da república em fins do século XVIII e continua atual, com uma grande preocupação no tocante à igualdade de oportunidades, meritocracia e diminuição da desigualdade socioeconômica (apesar de os Estados Unidos estarem trilhando um caminho de incremento da desigualdade gritante, na atualidade), porém que devem ser sopesadas em face dos direitos individuais, inclusive do direito de livre testar. Transitando nesse conflito, como relatado por Nelson W. Aldrich Jr. (1996), as ricas e dinásticas famílias americanas têm protegido seu patrimônio por herança, instituindo trustes, que permitem que a riqueza e o *status* social sejam mantidos a despeito de seus membros serem bem-sucedidos, ou não, no mercado de trabalho.

Como já anotado, é relevante ressaltar que a questão da tributação de heranças e legados não era somente uma questão federal, mas também se discutia no âmbito dos estados⁶¹, e a Pensilvânia foi o primeiro estado a instituir um imposto sobre herança (tipo *inheritance tax*) em 1826, para sucessores fora da linha colateral, o qual permanece em vigor até hoje, com atualizações. Assim, desde 1917 se tributa também os herdeiros na linha direta, e, desde 1961, a alíquota tem flutuado de 6% a 15%, a depender do grau do parentesco com o falecido (BECKERT, 2008, p. 322-323).

⁶¹ Em 1890, 09 Estados já haviam criado um imposto sobre herança (tipo *inheritance tax*). Nessa década mais 18 Estados promulgaram tributação sobre herança e, em 1902, um total de 27 Estados há tinham tal imposto (de um total de 45 Estados). Em 1921, apenas Alabama, Flórida e Carolina do Sul não tinham tal tributação (BECKERT, 2008, p. 326).

No âmbito federal, nos esforços para financiamento da guerra da secessão, houve a imposição de fortes tarifas aduaneiras sobre quase todos os produtos importados, com promulgação do *Tariff Act of 1864*, tributação sobre o consumo de quase todos os produtos consumidos, porém se tratava de uma tributação regressiva e que gravava mais fortemente os mais pobres, o que era motivo de preocupação do partido dominante, o Republicano, pois tal tributação poderia minar a confiança no Partido e o próprio esforço de guerra. Era necessário instituir tributos que respeitassem a capacidade contributiva dos contribuintes (respeito ao *ability to pay*), para mostrar que o sistema tributário era justo (BROWNLEE, 1996, p. 24-25).

Com o quadro acima, foi instituído o primeiro imposto sobre a renda nos Estados Unidos, o qual não era visto pelas lideranças do Congresso como um tributo direto, pois entendiam que não gravava diretamente o valor da propriedade. É relevante ressaltar que o Congresso tinha graves limites para imposição de tributação direta, em obediência ao art. 1º, seção 9, 4, da Constituição norte-americana, como já dito anteriormente.

W. Elliot Brownlee (1996, p. 26-28) relata a experiência do primeiro imposto de renda norte-americano, o qual, no final da guerra da secessão, chegou a atingir mais de 10% das famílias (as mais abastadas, que detinham mais de 70% da riqueza do país, e concentradas no nordeste dos Estados Unidos), representando 21% das receitas fiscais federais.

Igualmente foi instituído um imposto sobre herança, pelo *Tax Act of 1862*, que permitia deduções para doações a entidades de caridade, especial tratamento para legado ao esposo sobrevivente e isenções para pequenos patrimônios, bem como incidia sobre doações imobiliárias feitas em vida pelo falecido, sendo assim o primeiro imposto de doação instituído nos Estados Unidos (BROWNLEE, 1996, p. 24; GALE; SLEMROD, 2001, p. 14; GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 36). Interessante ressaltar que esse imposto foi confirmado pela Suprema Corte Norte-Americana, no caso *Scholey v. Revenue Service*, quando a Corte asseverou que o imposto de herança não era um imposto direto, mas um *excise tax*, autorizado pelo art. 1º, seção 8, da Constituição (JOHNSON; ELLER, 1997, p. 6).

A partir de 1870 o governo federal dos Estados Unidos, dominado pelo Partido Republicano, voltou a se financiar com impostos oriundos de tarifas aduaneiras e de impostos sobre produtos específicos (tabaco, bebidas alcoólicas, pneus etc.), o que foi a tônica de todo o século XIX, tendo revogado o imposto de renda (em 1872) e o imposto sobre as heranças (em 1870). Já os governos estaduais e locais continuavam a se financiar essencialmente com impostos sobre a propriedade (bens móveis, imóveis e direitos).

No último quartel do século XIX recrudescceu nos Estados Unidos um movimento na busca de uma sociedade mais igualitária, em que os ideais de igualdade passaram a confrontar uma forte consolidação de patrimônio na mão de poucos. Nesse cenário, vieram a lume livros como *Progress and Poverty*, de Henry George, em 1879, que era um libelo contra os perigos da concentração da propriedade da terra, tendo vendido mais de 1 milhão de cópias, e também publicado em série em magazines, e, mais à frente, em 1888, foi publicado *Looking Backward*, de Edward Bellamy, uma utopia que retrata uma sociedade igualitária, que se tornou um dos *best sellers* do século, somente atrás da Bíblia e de Ben Hur, que deu origem a formação de centenas de clubes locais (*bellamy clubs*) que advogavam o credo de uma sociedade igualitária (GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 33-35).

Estava em curso um grande movimento social, combatendo a concentração de patrimônio, exigindo que os ganhos da industrialização americana fossem partilhados também pela classe trabalhadora. Esse momento da história americana foi dominado pelo movimento populista, nas décadas de 1880 e 1890, que via os *tycoons* industriais como parasitas da ordem social, que não pagavam sua justa parte para financiamento do Estado. Eram guiados pelos princípios de igualdade de uma sociedade agrária que outrora teria existido no início da República, advogando a diminuição da tributação indireta, introdução de uma tributação progressiva sobre renda e limitação das heranças, com combate à concentração da riqueza na mão de poucos, o que serviu para legitimar a tributação das heranças na percepção do público (BECKERT, 2008, p. 175).

Em paralelo ao cenário acima, a estrutura socioeconômica dos Estados Unidos vinha passando por uma profunda mudança, da transformação de uma sociedade agrária em uma industrializada, com a formação de cartéis, com consolidação de setores industriais inteiros em poucos *players*, com uma enorme concentração de patrimônio a despeito de uma pauperização das classes laborais. Foi a época conhecida como *The Gilded Age*, contemporânea da *Belle Époque* do outro lado do Atlântico.

A partir da década de 1880, a predominância política do Partido Republicano começou a ser desafiada pelo Partido Democrata, com o primeiro defendendo o *status quo*, com manutenção da tributação indireta (tarifas aduaneiras e tributação de produtos específicos) que vinha da guerra da secessão, e o segundo sofrendo a influência de setores populistas, para instituir uma tributação que respeitasse o princípio do *ability to pay*. Nesse tempo, os Democratas começaram a atacar abertamente o regime de tarifas aduaneiras elevadas,

descrevendo tais tarifas como “mães dos cartéis”, e que seria uma forma do Partido Republicano subsidiar as grandes corporações (BROWNLEE, 1996, p. 35).

4.2.2. *A era dourada (The Gilded Age), a era progressiva (Progressive Era) e o movimento pela tributação das doações e sucessões causa mortis*

Na chamada era dourada (*The Gilded Age*), época dos barões ladrões (*robber barons*), no último quartel do século XIX, os Estados Unidos assistiram à criação de cartéis e uma violenta consolidação de patrimônio, como relata William Gates Sr. e Chuck Collins (2003, p. 32-33), que asseveram que, entre 1897 e 1904, 4.277 empresas foram consolidadas em 256 grandes corporações, nos setores bancário, industrial e ferroviário, abalando os ideais da república, fazendo surgir os gritos de monopólio e intervenção antitrustes.

Em paralelo à situação acima, parcela da sociedade americana reagiu com adesão ao movimento populista no final da década de 1880, gerando inclusive uma força política que enviou representantes a Washington na década de 1890, funcionando como terceira força política do país (ao lado dos Republicanos e Democratas), a exigir melhoria nas condições de vida das classes trabalhadoras e imposição de tributação respeitando a capacidade contributiva dos contribuintes (princípio do *ability to pay*), porém o partido populista não colocou a tributação de herança em sua plataforma de campanha. Isso levou a uma mudança na posição política do Partido Democrata na linha defendida pelos populistas, o que levou os Democratas a ganharem as eleições legislativas de 1892, com 71,1% dos assentos da Câmara de representantes (STEINMO, 1993, p. 70-71; BECKERT, 2008, p. 175 e 325).

Com o controle de ambas as Casas do Congresso, os Democratas, como parte do *Wilson-Forman Tariff Act* de 1894, instituíram o imposto de renda, nos moldes daquele do período da guerra da secessão, e um imposto sobre herança. Com a oposição dos Democratas do nordeste dos Estados Unidos e dos Republicanos, apenas foi instituído um imposto de renda com alta faixa de isenção (\$4.000⁶²) e com baixa alíquota, de apenas 2%, sobre as rendas e lucros das empresas. Esse ano é lembrado com amargura pelos opositores da instituição do imposto de renda e de herança, como Charles Adams:

O ano de 1894 pode ter sido o ano fiscal mais importante da civilização. A Grã-Bretanha adotou nova imposição sobre herança com taxas progressivas, e os Estados Unidos adotaram um imposto de renda. As taxas progressivas na Grã-Bretanha logo se aplicaram à tributação de renda em todos os lugares. Nos Estados Unidos, o imposto de renda e o imposto sobre herança logo

⁶² De acordo com Charles Adams (2001, p. 364), tal valor representava o equivalente a 80 mil dólares (em moeda de meados dos anos 1990) e, assim, ficavam isentos 98% dos contribuintes.

revolucionariam a sociedade. A conexão entre o real de 1894 e o 1984 fictício de Orwell pode se tornar mais do que uma transposição de números. Se a sociedade de Orwell, com seu Big Brother que tudo vê, chegar à civilização ocidental, as raízes desse monstro podem estar relacionadas às leis tributárias de 1894⁶³. (ADAMS, 2001, p. 361, tradução nossa)

Em todo caso, em 1895, a Suprema Corte norte-americana declarou a inconstitucionalidade de toda a inovação, no caso *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co.*, forte na impossibilidade de o Congresso instituir tributação direta e progressiva em desfavor dos Contribuintes, sem respeitar as balizas do art. 1º, seção 9,4 da Constituição norte-americana, pois alguns estados tinham mais pessoas ricas do que outros e o ônus deveria ser repartido de acordo com a população de cada estado (STEINMO, 1993, p. 72). Apesar de não haver vício de constitucionalidade no imposto de herança, a Corte asseverou que não havia como separar do ato legislativo do imposto de herança daquele do imposto de renda, pois doações e heranças eram classificadas como renda e tributadas à alíquota de 2% sobre o que excedia \$4.000 dólares, e então a Corte anulou as normas como um todo (BECKERT, 2008, p. 326; JOULFAIAN, 2013, 2-1).

Como agravante, o candidato Democrata populista William Jennings Bryan perdeu as eleições presidenciais de 1896 para o incumbente Republicano William McKinley, e os Republicanos então passaram a entender que não haveria urgência em instituir uma tributação direta progressiva. Em todo caso, ganhava apoio na sociedade a instituição de uma tributação direta e progressiva, forte nos ideais de igualdade e distribuição de patrimônio, e os Democratas passaram a defender uma emenda constitucional que instituísse um imposto de renda e, em 1896, endossaram formalmente a implantação da tributação sobre a renda, sendo o primeiro grande partido a fazê-lo⁶⁴ (BROWNLEE, 1996, p. 39).

No tocante ao imposto sobre herança, na verdade, não havia óbice constitucional, pois era visto como um imposto sobre causa específica, a morte, diferente do imposto de renda. E tanto assim o era que, para fazer frente aos gastos da guerra hispânico-americana, pelo *War*

⁶³ No original: “*The year 1894 may have been civilization’s most important tax year. Britain adopted new death duties with progressive rates, and the United States adopted an income tax. The progressive rates in Britain soon applied to income taxation everywhere. In the United States the income tax and the estate tax would soon revolutionize society. The connection between the real 1894 and Orwell’s fictitious 1984 may turn out to be more than a transposition of numbers. If Orwell’s society, with its all-seeing Big Brother, comes to Western civilization, the roots of that monster may be traced to the tax laws of 1894*”.

⁶⁴ Interessante ressaltar que muitas das bandeiras da campanha de William Jennings Bryan, como a introdução do imposto de renda, eleições diretas para senadores, publicidade das doações de campanha, sufrágio feminino, criação de um ministério do trabalho, foram implementadas anos depois, por outros líderes do movimento progressivo, como anotado em suas memórias editadas por sua viúva (PHILIPS, 2002, p. 48).

Revenue Act de 1898, foi instituído um imposto sobre herança (tipo *estate tax*), revogado em 1902 ao término das hostilidades (GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 37).

Com um pensamento diferente do movimento populista, este que advogava uma sociedade igualitária agrária nos moldes que pretensamente já existira, na virada do século veio ao lume o movimento progressivo, no começo do século XX, com foco na classe média profissional, alicerçado na desconfiança na concentração de poder nas mãos de grandes corporações e também dos sindicatos, defendendo fortalecer as regras democráticas, com igualdade de oportunidade, limitando o *laissez-faire*, com criação de uma sociedade mais justa com ajuda da ciência e tecnologia. Interessante ressaltar que também grandes *tycoons* industriais, como Andrew Carnegie, defendiam que a herança não deveria ser transmitida dentro da família, mas que deveriam ser doadas em vida para instituições beneficentes. Na visão de Carnegie, o proprietário era um mero detentor fiduciário da propriedade, sendo a sociedade a proprietária moral, porém tal propriedade deveria ir para instituições filantrópicas e não para o estado, como defendiam os membros do movimento progressivo (BECKERT, 2008, p. 177).

Havia apoio do Movimento Progressivo em ambos os Partidos, sendo o Presidente Republicano Theodore Roosevelt seu nome mais conhecido, o qual, no discurso do Estado da União de 1906, defendeu a introdução de um imposto sobre herança, o que também foi apoiado pelo seu sucessor, William Taft. Aparentemente, os Republicanos apoiaram o imposto sobre herança, que não tinha óbices constitucionais, por razões pragmáticas, pois seria um mal menor do que o imposto de renda (BECKERT, 2008, p. 176 e 325).

O Presidente Republicano William Taft (1909-1913) apoiou a ideia de uma emenda à Constituição para introduzir um imposto de renda, de forma um pouco surpreendente, pois Taft sabia da grande dificuldade em aprovar uma emenda à Constituição, pois a última havia sido aprovada há 40 anos, sendo necessária a ratificação por 3/4 dos estados. Essa foi uma estratégia de Taft para manter a integridade do Partido Republicano, fortemente dividido em relação a essa matéria. Proporia a emenda e esperaria que ela não fosse aprovada no Congresso (quórum de 2/3 de cada Casa congressual) ou não fosse ratificada pelos Estados. Para surpresa dos conservadores, em fevereiro de 1913, o mínimo de 36 estados já tinha ratificado a Décima Sexta Emenda, tendo já um quórum de 42 estados em junho de 1913, levando a sua aprovação. É de ressaltar que a partir de março de 1913 os Democratas assumiram a presidência (Presidente Woodrow Wilson) e passaram a controlar ambas as Casas do Congresso (STEINMO, 1993, p. 75; BROWNLEE, 1996, p. 43-44).

Apesar do imposto de renda contar com apoio bipartidário (Democratas e Republicanos), o que permitiu que o *Federal Income Tax (Underwood-Simmons Tariff Act)* fosse aprovado pelo Congresso logo após a ratificação da Décima Sexta Emenda, aquele foi sancionado pelo Presidente em outubro/1913, com uma taxa normal de 1% para todos os indivíduos com renda acima de 3.000 dólares ou famílias acima de 4.000 dólares, e uma taxa adicional de 1% a 6% a incidir sobre rendimentos acima de 20.000 dólares. Na prática, apenas uma fração dos cidadãos foi alcançado em um primeiro momento pelo imposto de renda (2% das famílias mais ricas, deixando de fora toda a classe média). Porém, em 1916, o imposto de renda atingiu 362.000 indivíduos, com a alíquota máxima subindo para 15%, e, em 1918, alcançou 5.518.000 cidadãos, com a alíquota máxima alcançado 77%, o que ainda era uma pequena fração de uma força de trabalho de 42 milhões de cidadãos. Relevante ressaltar que também foi instituído nesta mesma oportunidade o imposto de renda sobre os lucros da empresa e, em menos de 10 anos, os dois impostos de renda, das pessoas físicas e das empresas, geravam mais receitas que todos os outros impostos combinados. Ainda, o *Underwood-Simmons Tariff Act* também introduziu uma redução relevante nas alíquotas aduaneiras, o que seria compensado pelo novo imposto de renda (STEINMO, 1993, p. 75-76; BROWNLEE, 1993, p. 44-46).

4.2.3. *Estabelecimento da tributação das sucessões causa mortis (estate tax) e de doações (gift tax)*

A partir de 1916, na iminência de os Estados Unidos entrarem na primeira guerra mundial, o Presidente Woodrow Wilson se articulou com uma parcela insurgente dentro do Partido Democrata para mudar o regime de tributação federal erigido desde o fim da guerra da secessão, pelo Partido Republicano, então alicerçado em tarifas aduaneiras e impostos especiais sobre consumo (*excise tax*), para a tributação direta progressiva sobre as classes mais abastadas da sociedade e sobre os lucros das empresas. O esforço de guerra abriu uma possibilidade de efetivamente alterar todo o arcabouço tributário federal, saindo de uma tributação indireta para uma tributação direta progressiva, como preconizado pelo então Movimento Progressivo (e pelos membros do movimento populista de fins do século XIX). Essa nova fase se iniciou em 1916 e vai até 1941, com certo refluxo nos anos 1920, quando o Partido Republicano voltou ao poder, o que W. Elliott Brownlee (1996, p. 47-88) denominou de regime tributário democrático-estatista.

Já em 1916 foi instituído o imposto sobre herança, na modalidade *estate tax*, até hoje em vigor. Observe-se que o imposto incidia sobre a transferência da propriedade do falecido e

não sobre a propriedade do testador ou dos herdeiros, o que poderia inquirir de inconstitucionalidade a lei, pois poderia ser interpretado como uma tributação direta federal, já que a Décima Sexta Emenda somente excepcionou a tributação direta no caso do imposto de renda. Deve-se ressaltar que a instituição do imposto sobre herança em 1916 tem suas raízes nas propostas dos Presidentes republicanos Theodore Roosevelt e William Taft, tendo já sido debatida no orçamento de 1909, não tendo sido aprovado à época. Em 1916, já sob o pálio dos Democratas, que apoiavam fortemente a iniciativa e a justificavam essencialmente na equidade dessa forma de tributação, melhor igualdade na distribuição de patrimônio e rejeição a privilégios alicerçados na aquisição de patrimônio sem esforço (a principal alegação dos opositores era que esse imposto interferiria na autoridade de tributação dos estados federados na mesma matéria⁶⁵), a Câmara aprovou o imposto de herança em 10/07/1916, com a maioria Democrata associada a 39 Republicanos, passando igualmente no Senado e sancionada pelo Presidente Woodrow Wilson (BECKERT, 2008, p. 182-184).

As alíquotas do imposto sobre herança eram graduadas de 1%, para a parcela da propriedade inferior a \$50.000, até 10% para as propriedades acima de \$5.000.000, sendo os primeiros \$50.000 isentos⁶⁶ (para os preços de 1916, esse nível de isenção era muito expressivo e deixava tais patrimônios para serem tributados pelos estados federados). Essas alíquotas somente duraram 06 meses e foram aumentadas em 1917, dentro do esforço de guerra, tendo atingido uma alíquota teto de 25% para os maiores patrimônios (BECKERT, 2008, p. 184 e 327).

De ressaltar que o novo imposto sobre heranças (*estate tax*) foi submetido ao crivo da Suprema Corte Norte-Americana no caso *New York Trust Company v. Eisner*, quando o Juiz Oliver Wendell Holmes, escrevendo o voto pela maioria, asseverou a legalidade da nova exação, pois mais se pareceria com um imposto específico (*excise tax*) sobre a transmissão de propriedade (autorizado pelo art. 1º, Seção 8, da Constituição) do que um imposto direto sobre propriedade, distinção feita não por um critério científico, mas pelo uso corrente da linguagem, o que incorporou o tributo de forma definitiva à tributação federal (HELLERSTEIN; HELLERSTEIN, 2005, p. 97; JOHNSON; MIKOW; ELLER, 2001, p. 67).

A partir de 1918, com o final da guerra, começou uma reação dos setores mais ricos da sociedade e das grandes corporações para reduzir a tributação direta e sua progressividade,

⁶⁵ Para um apanhado dos argumentos no Congresso norte-americano a favor e contra a instituição do imposto sobre heranças, em 1909 e 1916, vide Jens Beckert (2008, p. 181 e 184).

⁶⁶ Segundo David Joulfaian (2013, p. 6-7), essa faixa isentiva de 1916 equivaleria a \$1.031.817,00 a preços de 2011.

o que culminou com a derrota do Partido Democrata nas eleições de 1920, tendo assumido em março de 1921 o Presidente Republicano Warren Harding, que indicou para Secretário do Tesouro o financista e industrialista Andrew Mellon, uma das grandes fortunas do país, que era claro opositor à tributação direta e progressiva. Aparentemente, os Democratas não tinham conseguido erigir um sistema tributário como fizeram os Republicanos a partir da presidência de Abraham Lincoln, sistema que perdurara com poucas alterações da guerra da secessão até 1913 (BROWNLEE, 1996, p. 58-59; STEINMO, 1993, p. 93-94).

Andrew Mellon⁶⁷ serviu como Secretário do Tesouro até o início dos anos 1930, na Presidência de Herbert Hoover, e era um representante do grande capital em Washington, ardente defensor de reduções de impostos e oponente da tributação sobre a herança, sendo certo que os Estados Unidos passaram a viver o *boom* da economia dos anos 1920 do século XX, quando os cortes tributários passaram a ter viabilidade. E, nesse cenário, o imposto sobre herança virou um alvo político. Mellon pretendia abolir os impostos sobre lucros corporativos, cortar a alíquota teto do imposto de renda de 75% para 20%, e substituir essas receitas por um imposto nacional sobre vendas (discutiu-se até um imposto sobre valor agregado), porém nem Mellon nem o Presidente tinham força política no Congresso para isso (STEINMO, 1993, p. 94).

A experiência da tributação progressiva sobre renda e sobre herança no curso da primeira grande guerra passou a ter defensores dentro do Congresso e, nos Estados Unidos, o Congresso é que faz a lei tributária (STEINMO, 1993, p. 101). Na prática, a tributação progressiva sobre renda e herança permitiu a obtenção de grandes receitas pelo governo federal, diminuindo a relevância das tarifas aduaneiras e dos impostos especiais sobre consumo (*excise tax*), estes tão ao gosto do grande capital industrial, e era difícil apagar a recente experiência. Ademais, a nova forma de tributação gravava mais fortemente os contribuintes mais ricos do país, do nordeste do país, e os congressistas de outras regiões, como do meio oeste, passaram a ver essa imposição como justa (BECKERT, 2008, p. 186).

Considerando a resistência no Congresso, Andrew Mellon terminou convencendo as elites empresariais do país a aceitar alguma progressividade da nova tributação, com respeito

⁶⁷ Para se ter uma ideia do prestígio de Andrew Mellon nas presidências republicanas da década de 1920, os historiadores cunharam a expressão: "*three presidents served under Andrew Mellon*" (GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 45). Em 1925, Mellon foi o quarto maior contribuinte do imposto de renda do país, atrás apenas de John D. Rockefeller e dos Ford (Henry e Edsel), e tinha interesse pessoal na revogação do imposto de herança, porém se deve reconhecer que também era contra por princípio, pois entendia que a tributação de herança era província legislativa dos estados federados (GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 222; PHILIPS, 2002, p. 59).

ao princípio do *ability to pay*, o que demonstraria responsabilidade cívica e evitaria ataques aos capitalistas (BRONWLEE, 1996, p. 61). Nesse cenário, em 1924, a alíquota teto do imposto sobre herança subiu para 40% e foi criado o imposto sobre doação (*gift tax*), fechando a principal forma de evasão do imposto de herança, este que deixava de fora da imposição todas as doações feitas há mais de dois anos, sendo certo que foi instituído um crédito do imposto federal em face da imposição estadual sobre herança para evitar a competição fiscal entre os estados federados (BECKERT, 2008, p. 186; WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 260).

Porém o mais destrutivo ataque ao imposto de herança e de doação veio na sequência, em fins de 1925, quando o Secretário Andrew Mellon propôs a revogação de ambos, por serem em seu entendimento economicamente destrutivos sobre o capital, somente sendo justificado em tempo de guerra. Porém mais uma vez soçobraram os esforços do Secretário Mellon, tendo o Congresso mantido o imposto de herança, utilizando os argumentos de tributação justa, que incidia sobre as classes mais abastadas, bem como impediria a competição fiscal entre os estados federados. Para tanto, terminou aumentando o crédito fiscal para compensar o imposto de herança dos estados federados, chegando a 80% da imposição federal, ou seja, a maior parte da imposição ficava agora para os estados, bem como houve redução da alíquota teto (inclusive retroativa para aqueles que pagaram as alíquotas majoradas pelas alterações de 1924, o que permitiu uma restituição de mais de 250 milhões de dólares para apenas herdeiros de 07 famílias), redução que perdurou até o início dos anos 1930, ocorrendo, em todo caso, a revogação do imposto sobre doações (BECKERT, 2008, p. 186-188 e 328; WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 260).

A partir de 1929, com o advento da grande depressão, houve uma queda das receitas do imposto de renda e das demais fontes que financiavam o governo federal, e, em 1932, nos estertores do governo do Presidente Herbert Hoover, inclusive com apoio do Secretário Andrew Mellon, houve um aumento de tributos, com a alíquota teto do imposto de herança indo para 45%, com os créditos para os estados federados limitados às alíquotas de 1926, retorno do imposto sobre doações, este com alíquotas de 75% das alíquotas do imposto sobre heranças, estando isentos, entretanto, as doações às entidades beneficentes (BECKERT, 2008, p. 188).

Com a subida ao poder do Presidente Democrata Franklin Delano Roosevelt, em março de 1933, iniciou-se uma fase áurea para o imposto de herança e doação, o qual logo atingiu a maior relevância no total das rendas federais na história americana. Deve-se anotar que, a partir de 1934, iniciou-se um forte movimento populista para partilhar as riquezas americana com os mais desfavorecidos, encabeçado pelo Senador Democrata Huey Long, que

organizou as SOW – *Share Our Wealth Society*, logo com mais de 7 milhões de membros distribuídos em 27.000 clubes SOW, em todos os estados, e isso começou a ficar perigoso para Roosevelt, que resolveu apertar o nó tributário nos membros mais favorecidos da sociedade americana (ALDRICH JR., 1996, p. 229-235; BECKERT, 2008, p. 189).

Nessa linha, em 1935, o Presidente Roosevelt se articulou com o Congresso e logrou aprovar um incremento na alíquota teto do imposto de herança que alcançava 70% para propriedades transmitidas acima de 50 milhões de dólares. Pela primeira vez essa imposição tributária era uma tentativa de estancar a transferência de fortunas via herança. Com essa nova alíquota (o anúncio prévio dessa inovação legislativa pelo Presidente Roosevelt aumentou as doações) em 1936, o imposto de doação atingiu 10,8% das rendas federais, o maior na história (BECKERT, 2008, p. 328).

O imposto sobre herança e doação representou uma relevante parcela das rendas federais na segunda metade dos anos 1930 e começo dos anos 1940, tendo atingido uma alíquota teto de 77% a partir de 1941, o que se manteve basicamente inalterado até 1976 (BECKERT, 2008, p. 192-193).

4.2.4. *A segunda grande guerra e o período do pós-guerra - a progressividade anglo-saxã*

No período da guerra, a partir do *Revenue Act* de 1942, em essência, a tributação direta sobre a renda passou a alcançar toda a sociedade, levando W. Elliot Brownlee a chamar o período de 1941 a 1986 de “a era das finanças fáceis” (1996, p. 89-129). Sobre a ampliação da base de contribuintes, que passou de 3,9 milhões contribuintes em 1939 para 42,6 milhões em 1945, asseverou:

Sob o novo sistema tributário, o número de contribuintes cresceu de 3,9 milhões em 1939 para 42,6 milhões em 1945, e as arrecadações de impostos federais saltaram de US\$ 2,2 bilhões para US\$ 35,1 bilhões no período. No final da guerra, quase 90% dos membros da força de trabalho apresentavam declarações de imposto de renda e cerca de 60% da força de trabalho pagava imposto de renda. Em 1944 e 1945, o imposto de renda individual representava cerca de 40% das receitas federais, enquanto o imposto de renda corporativo fornecia cerca de um terço⁶⁸ - apenas metade de sua participação

⁶⁸ W. Elliott Brownlee (1996, p. 107) anotou ainda que ambos os impostos de renda (“*Individual Income Tax*” e “*Corporate Income Tax*”) geravam receitas aproximadamente iguais em 1950 e, em 1980, o “*Individual Income Tax*” era quase 04 vezes mais produtivo do que o “*Corporate Income Tax*”. Essa diferença que vem se aprofundando, com previsão que o *Individual Income Tax* atinja 8 vezes o montante do *Corporate Income Tax*, como se viu anteriormente (CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE, 2018).

durante a Primeira Guerra Mundial. A tributação em massa tornou-se mais importante do que a taxação de classe⁶⁹. (BRONWLEE, 1996, p. 96-97)

A conclusão acima representa bem o compromisso que terminou sendo acolhido pelos Partidos Democrata e Republicano após a segunda guerra: ao invés de tributação por classe, tributação em massa. Assim, chegou-se a um compromisso no pós-guerra entre os grandes partidos, com o Republicano aceitando o princípio do *ability to pay* na tributação e os Democratas aceitando que a expansão dos serviços públicos não poderia ser sempre financiada majoritária ou exclusivamente pelo aumento na tributação das classes abastadas (STEINMO, 1993, p. 100).

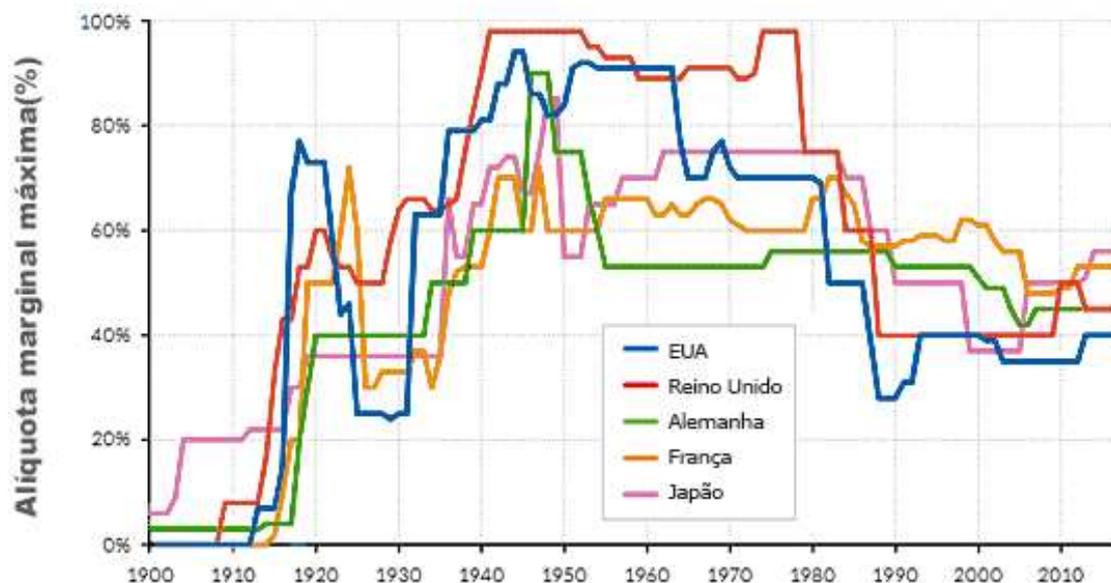
Ainda, os Republicanos passaram a aceitar altas alíquotas do imposto de renda para lucros corporativos, que atingiu um pico de 52% em 1964, indo para um teto de 48% até 1986, e os Democratas abandonaram a tributação como instrumento de mobilização de interesses de classes, sendo certo que a tributação do pós-guerra ficou estruturada com a massificação do imposto progressivo sobre renda (os Republicanos propuseram largos cortes na tributação no imediato pós-guerra, porém somente conseguiram, mesmo quando controlaram ambas as casas do Congresso, como em 1947/1948, deferir benefícios tributários a amplos grupos de interesse), alíquotas fixas sobre lucros corporativos (esta perdeu relevância arrecadatória com o tempo, pois chegou a representar a mesma arrecadação do imposto de renda das pessoas físicas em 1950 e passou a representar apenas ¼ da tributação das pessoas físicas em 1980) e tributação indireta sobre folha de salário para financiamento da seguridade social (BRONWLEE, 1996, p. 102 e 107; STEINMO, 1993, p.137).

O gráfico a seguir mostra a evolução da alíquota máxima do imposto de renda (a chamada marcha da progressividade) nos Estados Unidos e em alguns países desenvolvidos. No caso dos Estados Unidos (o Reino Unido segue padrão semelhante), vê-se o grande incremento de alíquotas após a introdução do imposto de renda no curso da Primeira Guerra Mundial, seguida pela moderação de alíquotas dos anos 20, novamente seguida pelo aumento delas (em percentuais quase confiscatórios) no *New Deal* de Franklin Roosevelt e após a segunda guerra, indo para nova moderação após meados dos anos 80, quando da Presidência de Ronald Reagan, até os dias atuais. Deve-se anotar que a introdução do imposto de renda

⁶⁹ No original: “*Under the new tax system, the number of individual taxpayers grew from 3.9 million in 1939 to 42.6 million in 1945, and federal income-tax collections over the period leaped from \$2.2 billion to \$35.1 billion. By the end the war nearly 90 percent of the members of the labor force submitted income-tax returns, and about 60 percent of the labor force paid income taxes. In 1944 and 1945, individual income taxes accounted for roughly 40 percent of federal revenues, whereas corporate income taxes provided about one-third – only half their share during World War I. Mass taxation had become more important than class taxation*”.

progressivo já havia começado a partir do último quartel do século XIX, na Dinamarca em 1870; no Japão em 1891; e na Prússia em 1891 (PIKETTY, 2013, p. 803).

Figura 21: alíquotas tetos do imposto de renda nos países desenvolvidos – 1900-2017



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 260), a partir da pesquisa de Thomas Piketty (2013, p. 805), com tradução para o vernáculo pelo autor.

Interessante ressaltar que o imposto de renda do Reino Unido, introduzido em 1909, tem um padrão de comportamento semelhante, até atingindo alíquota teto próxima de 100% após a segunda guerra, para depois moderar a alíquota teto para 40%, o que se mantém até hoje, com leve acréscimo. Relevante anotar que, nos Estados Unidos e Reino Unido, havia uma diferenciação entre rendimentos de salários e atividades não assalariadas (*earned income*) e rendimentos de aluguéis, juros, dividendos (*unearned income*), com estes últimos gravados mais fortemente (como exemplo, no Reino Unido, entre 1974 e 1978, a alíquota superior era 98% para os rendimentos do capital e 83% para os rendimentos do trabalho), e, assim, as alíquotas teto do gráfico acima nesses dois países referiam-se ao *unearned income* (PIKETTY, 2013, p. 820). Interessante ver que essa diferenciação tem um fundo ideológico de ter um maior prestígio para os rendimentos do salário, ideia que se perdeu na contemporaneidade, pois atualmente os rendimentos do capital são gravados mais benignamente do que os rendimentos do trabalho.

O Japão tem um padrão semelhante aos Estados Unidos e Reino Unido, porém somente teve alíquota de 80% em um pequeno momento após a segunda guerra (quando, não por coincidência, estava sob administração norte-americana), mantendo, entretanto, alíquota teto acima de 70% após a segunda guerra, tendo havido uma descida da alíquota teto a partir dos

anos 80, com um repique mais recentemente, com alíquota teto ficando acima de 50%. A França e a Alemanha não praticaram alíquota teto confiscatória como os países anglo-saxônicos, mas tiveram um padrão semelhante, com alíquotas um pouco mais moderadas, com alíquota teto em torno de 50% na atualidade.

Em termos do imposto de herança e doação, após a segunda guerra, não houve maiores alterações até os anos 1960, inclusive ele perdendo relevância política. No período, uma alteração que merece registro foi a instituição da isenção da metade do patrimônio repassado ao cônjuge sobrevivente, a partir de 1948 (BECKERT, 2008, p. 193 e 329).

O *Tax Reform Act* de 1976 reduziu a alíquota teto de 77% para 70% do imposto de herança, dobrou a isenção concedida e integrou o imposto de doação (*gift tax*) ao imposto de herança (*estate tax*), com uma tabela de alíquota única, e criou o chamado GSTT – *Generation Skipping Transfer Tax*, objetivando reduzir a evasão pelas transferências patrimoniais indiretas para trustes, já que agora as transferências patrimoniais que pulavam gerações passaram a ter tratamento tributário próprio (GALE; SLEMROD, 2001, p. 14-15; BECKERT, 2008, p. 201).

Com o advento do Governo Reagan, mais uma vez ganhou força uma agenda de corte de impostos, e, pelo *Economic Recovery and Tax Act* de 1981, as alíquotas máximas do imposto de doação e herança foram reduzidas de 70% para 50% a partir de 1985, aumentou-se a faixa de isenção e a isenção da transferência de patrimônio entre esposos passou a ser ilimitada, o que foi complementado pelo *Tax Reform Act de 1986*, este que revisou o GSTT, fazendo-o incidir sobre transferências diretas para as gerações sucessivas (JOULFAIAN, 2013, p. 2-4 e 2-5).

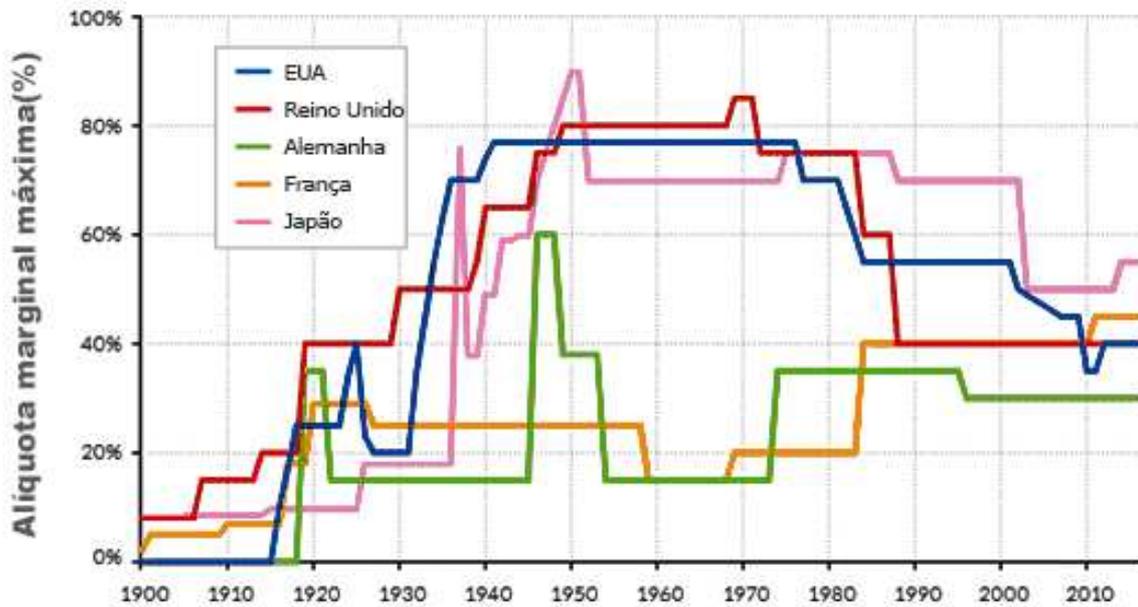
A partir dos anos 1990 se iniciou um processo concertado de questionamento do imposto de herança e doação, com fortes lobbies em Washington, que advogavam a pura e simples revogação de tais impostos, sendo colado por eles o nome de *Death Tax* (imposto da morte) à exaustão.

No início do governo Bush, foi aprovado o *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act* de 2001, que reduzia paulatinamente a alíquota teto do imposto, com revogação do imposto de doação e sucessão *causa mortis* no ano de 2010 (JOULFAIAN, 2013, p. 2-9), revogação essa que deveria ser ratificada por nova lei do Congresso, sob pena de se retornar, a partir de 2011, as alíquotas de 2000 (BECKERT, 2008, p. 329). Entretanto, o Congresso apenas aprovou o *Unemployment Insurance Authorization, and Job Creation Act* de 2010, que prorrogou as alíquotas de 2009 por mais dois anos, com máximo de 35%, e elevou a

isenção para 5 milhões de dólares. Com o *American Taxpayer Relief Act* de 2012, a alíquota teto foi para 40% (JOUFAIAN, 2013, 2-5), o que se mantém até hoje.

O gráfico abaixo mostra a evolução da alíquota teto do imposto de herança desde sua introdução até a atualidade, em 05 países desenvolvidos (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 260), onde, de forma similar ao imposto de renda, pode-se igualmente ver a marcha da progressividade anglo-saxã após a segunda guerra mundial:

Figura 22: alíquotas tetos do imposto de herança nos países desenvolvidos – 1900-2017



Fonte: World Inequality Report (2018, p. 260), a partir da pesquisa de Thomas Piketty (2013, p. 811), com tradução para o vernáculo pelo autor.

Em resumo, no caso dos Estados Unidos, após sua introdução em 1916, vê-se um crescimento da alíquota teto no curso da primeira guerra, seguido de um pico em 1924 (40%), seguida da moderação tributária dos governos republicanos nos anos 1920, para daí começar a escalada quase confiscatória no *New Deal*, período da segunda guerra, após a segunda guerra, para, depois de 1976, descer até a alíquota teto de 40% dos tempos atuais, como antes anotado. Interessante ressaltar que o imposto de herança do Reino Unido (*estate tax*), mais antigo que o norte-americano, tem um padrão de comportamento semelhante ao norte-americano, até atingindo alíquota teto acima de 80% após a segunda guerra, para depois convergir rapidamente para 40%, no governo Thatcher, nos anos 80. O Japão tem um padrão semelhante aos Estados Unidos e Reino Unido, porém tem praticado na atualidade alíquota teto mais altas, como se vê acima.

Exceção ao padrão anglo-saxônico foi a França e Alemanha, que não praticaram alíquotas acima de 50% no curso do século XX, salvo por um breve período após a segunda

guerra na Alemanha, quando esta estava, não por coincidência, basicamente sob administração norte-americana (PIKETTY, 2013, p. 819), e tiveram, ambos, certa moderação das alíquotas no curso do século, tendo até incrementado elas a partir dos anos 70 (Alemanha) e 80 (França), para alíquotas tetos em torno de 40%.

Claramente se vê que as alíquotas progressivas e quase confiscatórias, no imposto de renda e no imposto de herança, foram implementadas nos dois países anglo-saxões (Reino Unido e Estados Unidos) e em menor nível no Japão. A alta progressividade e as alíquotas teto confiscatória na tributação sobre renda e transferência patrimoniais em heranças e doações foram uma invenção norte-americana (majoritariamente) e britânica após a segunda guerra mundial, sendo, paradoxalmente, os dois países onde há mais críticas à progressividade dessas modalidades de tributação na atualidade (PIKETTY, 2013, p. 815).

De anotar que a progressividade do imposto de renda e de sucessões *causa mortis* e doações desempenhou um relevante papel na redução das desigualdades no século passado, como sucedeu após a segunda guerra mundial, quando se combinou grande crescimento econômico, alta progressividade dos impostos de renda, herança e doação e diminuição das desigualdades econômicas, porém se deve reconhecer que a progressividade foi instituída em momentos de crise, de guerra, sem pensar os seus fundamentos. Nessa linha, eis as palavras de Thomas Piketty:

Veremos que a principal inovação no século XX em matéria tributária foi a criação e o desenvolvimento do imposto de renda progressivo. Esta instituição desempenhou um papel central na redução das desigualdades no último século, mas hoje está seriamente ameaçada pelas forças da concorrência fiscal entre os países e, provavelmente, também porque foi instituída na urgência, sem ser realmente pensada em seus fundamentos. O mesmo vale para o imposto sobre herança progressivo, que é a segunda importante inovação do século XX e que também tem sido contestado nas últimas décadas⁷⁰. (PIKETTY, 2013, p. 793-794)

Como acima anotado, a progressividade dos impostos de renda, herança e doação vem sendo atacada nos últimos anos, pela competição fiscal entre os países, pelos paraísos fiscais e pelos próprios instrumentos de planejamento fiscal existente nos diversos países. É lembrar, por exemplo, que há relevantes meios para evitar a tributação da herança e doação nos Estados

⁷⁰No original: “*Nous allons voir que l’innovation majeure au XX^e siècle en matière fiscale a été la création et le développement de l’impôt progressif sur le revenu. Cette institution a joué un rôle central dans la réduction des inégalités au cours du siècle dernier, mais elle est aujourd’hui gravement menacée par les forces de la concurrence fiscale entre pays, et aussi sans doute parce qu’elle a été mise en place dans l’urgence, sans être véritablement pensée dans ses fondements. Il en va de même de l’impôt progressif sur les successions, qui est la deuxième innovation importante du XX^e siècle et qui a également été remise en cause au cours des dernières décennies*”.

Unidos, desde a transferência ilimitada ao cônjuge, como ocorreu a partir de 1981, como a doação para a caridade ou mesmo a criação de uma fundação beneficente, como é extremamente comum entre as classes mais abastadas estadunidenses. Na verdade, isso é o principal motivo para a baixa produtividade arrecadatária do imposto sobre herança e doação norte-americano, o que termina sendo usado como argumento para a própria extinção do imposto de transmissão em questão.

Interessante que os países que fizeram grandes cortes nas alíquotas tetos nos últimos quarenta anos, como os Estados Unidos e Reino Unido, não cresceram mais rápido do que aqueles que não fizeram, como a Suíça e a Alemanha, ou seja, todos cresceram no mesmo ritmo, a despeito de grandes variações na política tributária (ALVAREDO; ATKINSON; PIKETTY, 2013, p. 11), porém tais políticas têm relevante efeito na apropriação de renda pelos estratos mais abonados e na medição da desigualdade.

4.2.5. *Manter ou abolir a tributação das doações e sucessões causa mortis?*

O crescimento econômico contínuo dos anos 1950 e 1960 nos Estados Unidos amorteceu quaisquer resistências contra a tributação progressiva, quando, como se viu, foram instituídas alíquotas tetos para a tributação sobre a renda e sobre herança quase confiscatórias, com a sociedade voltada para a igualdade de oportunidade e melhoria da situação social dos menos favorecidos, o que culminou com o programa *Great Society* do Presidente Lyndon Johnson. A busca da justiça social estava no ar. Porém o humor da sociedade norte-americana começou a mudar nos fins dos anos 1960 e começo dos anos 1970, com o fim do crescimento contínuo, custos da guerra do Vietnã, aumento da inflação e percepção de que a intervenção do Estado talvez tivesse passado dos limites (BECKERT, 2008, p. 194).

Assim os ideais de igualitarismos, de justiça social, de luta contra a concentração de riqueza, que vinham de Orestes Brownson, do populismo de fins do século XIX, do movimento progressivo do início do século XX, dos clubes SOW de Huey Long e do *New Deal* dos anos 1930 a 1960, passaram a ser confrontados com os ideais do liberalismo econômico, da diminuição da presença do estado, defendidos por Friedrich von Hayek, Ludwig von Mises e Milton Friedman (SOUZA, 2016, p. 88).

Na eleição presidencial de 1972, o Candidato Democrata George McGovern propôs uma plataforma à esquerda, a qual propunha, por exemplo, uma tributação progressiva sobre herança que poderia chegar a uma alíquota de 100% para patrimônios acima de meio milhão de dólares, o que foi amenizado durante a campanha para “apenas 77%”. Os ideais do igualitarismo

tinham chegado ao paroxismo na campanha de McGovern, que acreditava que os norte-americanos continuavam obcecados por sua luta contra a concentração de riqueza. Porém o cenário havia mudado, e o Democrata foi largamente batido na campanha de 1972 pelo então incumbente, o Presidente Richard Nixon. McGovern atribuiu a rejeição às alíquotas confiscatórias do imposto de herança e doação ao efeito loteria, ou seja, a crença disseminada entre muitas pessoas de que um dia receberiam uma herança e, assim sendo, não gostariam de pagar imposto sobre herança (BECKERT, 2008, p. 196; GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 100). Sobre esse ponto, asseveram Michael J. Graetz e Ian Shapiro:

Pesquisas após a pesquisas revelam que a grande maioria dos americanos acredita estar melhor do que estão na realidade em relação aos outros, e a maioria espera ficar rica no curso de suas vidas. Franc [Michael Franc, Vice-Presidente de Relações Governamentais da Heritage Foundation] aponta para uma pesquisa da Time/CNN de 2000, revelando que 39% dos americanos acreditam que eles já estão no *Top 1%* da riqueza ou que logo chegariam lá. Um ano antes, uma pesquisa similar da Newsweek apontava 41%, com apenas 26% acreditando que eles não tinham chance de ficar ricos⁷¹. (GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 119)

Entretanto, deve-se notar que o limite de isenção do imposto sobre herança e doação tinha ficado inalterado desde 1942 (\$60.000) e, pelo efeito da inflação, cada vez mais norte-americanos passaram a sofrer a tributação sobre herança. Assim, se no período de 1934 a 1950 apenas 1,5% dos patrimônios estavam sujeitos à tributação sobre herança e doação, em 1976 esse percentual já tinha atingido 7,65% (BECKERT, 2008, p. 197 e 329). Não se nega a existência do efeito loteria, porém a incidência do imposto sobre uma gama maior de contribuintes pode melhor explicar a rejeição à proposta de McGovern. Em todo caso, a partir de 1977, aumentaram seguidamente a faixa de isenção do imposto, com redução gradativa dos patrimônios afetados pelo imposto de herança e doação (BECKERT, 2008, p. 201).

Porém, ainda não se propagava abertamente a revogação do imposto sobre herança e doação. Para opor-se à distribuição de riqueza pretendida pela tributação de herança, havia novos argumentos centrados na importância da acumulação do capital para aumento da prosperidade (a propriedade privada deveria ser inviolável, mesmo após a morte), e de que a

⁷¹ No original: “Poll after poll reveals that the great majority of Americans believe themselves to be better off than they actually are relative to others, and most expect to get wealthier over the course of their lives. Franc [Michael Franc, former vice president for Governmental Relations at Heritage Foundation] points to a Time/CNN poll in 2000 revealing that 39 percent of Americans believe that they either are already in the top 1 percent of wealth or will be there “soon”. A year earlier, a similar Newsweek poll had put the number at 41 percent, with a mere 26 percent believing that they had no chance of becoming wealthy”.

herança seria um acidente de nascimento, como pontuado por Rose e Milton Friedman, raciocínio abaixo reproduzido por Jens Beckert:

A herança é [...] simplesmente um dos "acidentes de nascimento", ao lado de diferentes talentos e atratividade física altamente variada. Mas como poderíamos tentar criar uma igualdade de talento, inteligência ou aparência? E como isso é obviamente impossível, surge a questão de por que devemos fazer isso com vantagens materiais. A razão "Porque, nós podemos!" é inadequada para os Friedman formarem uma perspectiva ética, porque institucionalizaria a discriminação contra as vantagens da riqueza vis-à-vis as vantagens da biologia. Assim, tentativas de criar posições iniciais iguais eram suspeitas meramente de satisfazer a inveja e deveriam ser abandonadas por completo⁷². (BECKERT, 2008, p. 199)

Obviamente que o raciocínio acima é um abuso sob qualquer perspectiva. Enxerga a desigualdade de riqueza como um fenômeno natural, regido pelo direito natural, e não como uma seguida apropriação ou mesmo espoliação de muitos em favor de poucos. A acumulação de patrimônio não é um fenômeno da natureza, mas um evento construído pelo homem, e, como tal, passível de alteração pelo próprio homem. Não se pode compará-la às características inatas do homem, como a altura, a inteligência e a disposição para agir, porque estas estão fora da governabilidade humana. A propriedade privada é um fenômeno construído pelo direito e que pode ser moldada igualmente pelo direito.

E logo veio o governo Republicano de Ronald Reagan, quando, em 1981 e 1986, houve uma redução das alíquotas máximas de incidência do imposto, seguida de novas facilidades isentivas, como a transferência ilimitada de patrimônio ao cônjuge. Interessante que, em 1982, os californianos aboliram o imposto sobre herança, o que era pago apenas por somente uma pequena minoria.

Em 1992, dois congressistas Democratas, Dick Gephardt e Henry Waxman, propuseram reduzir o montante dos patrimônios isentos para a terça parte, de \$600.000 para \$200.000 dólares, para financiar com esse imposto adicional os cuidados de longo prazo para norte-americanos deficientes. Eis que houve uma tempestade de críticas das pequenas empresas, amplificado por *talk shows* em rádios conservadoras, que disseminaram que o objetivo último dos Democratas era acabar com a isenção completamente. A matéria sequer

⁷² No original: "*Inheritance [...] is merely one of the "accidents of birth" alongside different talents and highly varied physical attractiveness. But how would we seriously attempt to create an equality of talents, intelligence, or looks? And since that is obviously impossible, the question arises why we should do so with material advantages. The reason "Because, we can!" is inadequate for the Friedmans form a ethical perspective, because it would institutionalize the discrimination against advantages of wealth vis-à-vis advantages of biology. Hence, attempts at creating equal starting positions were suspected of satisfying merely motives of envy and should therefore be abandoned altogether*".

chegou a ser votada em comissão no Congresso e desapareceu por completo das discussões parlamentares (GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 100). Aparentemente o humor do norte-americano em face de uma tributação progressiva sobre herança tinha azedado.

Porém, por esse tempo, entendia-se como pacífico que um imposto que somente gravava 2% dos contribuintes mais ricos teria amplo apoio social. Ocorre que o evento acima mostrou que os conservadores, ancorados principalmente no partido Republicano (tradicionalistas defensores de corte de impostos), tinham perdido alguma coisa. Não havia qualquer prova de que o imposto de doação e herança não pudesse ser objeto de ação parlamentar bem-sucedida para suprimi-lo. Havia uma falsa crença de que o americano médio apoiava esse tipo de tributação, por parte dos parlamentares, lobistas, pesquisadores de *think tanks* e outros, afinal, por mais de um século o imposto de doação e herança afetou somente 1% ou 2% dos cidadãos mais ricos, encorajando a doação para as instituições beneficentes, poupando de sua incidência a maioria dos cidadãos (GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 118).

Daí se iniciou um grande movimento contra o imposto de herança e doação federal nos anos 1990, unindo detentores de grandes fortunas, lobistas, associações empresariais, *think tanks* conservadores, como *Heritage Foundation*, *Cato Institute*, *Tax Foundation*, *American Enterprise Institute* – AIE, políticos conservadores, que começaram uma campanha para suprimir a tributação de heranças e doações, o que culminou com o candidato Republicano George W. Bush assumindo essa bandeira na campanha eleitoral de 2000 (GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 135 e 267).

Após a eleição do Presidente Bush na campanha de 2000, a mais renhida da história dos Estados Unidos, a Casa Branca propôs um corte de tributos estimado em 1,638 trilhões de dólares para um período de 10 anos, no qual havia a proposta da revogação do imposto de herança e doação. O Congresso, no curso do primeiro semestre de 2001, debateu o pacote e no final aprovou um corte de 1,348 trilhões de dólares para um período de 10 anos, sendo obrigado a distribuir o corte em redução das alíquotas do imposto de renda da pessoa física e incremento de despesas dedutíveis do imposto de renda, não havendo espaço orçamentário para a completa supressão do imposto de herança e doação (GRAETZ; SHAPIRO, 2005, p. 202). Assim, não revogou o imposto de herança e doação, mas apenas reduziu suavemente as alíquotas teto, de 50% em 2002 para 45% em 2009, aumentou de faixa isentiva, de um milhão de dólares em 2002 para 3,5 milhões de dólares em 2009, tendo efetivamente revogado o imposto apenas para o ano de 2010, quando novamente deveria o Congresso se debruçar sobre a matéria, com nova

lei, para manter a revogação após 2011, o que não se concretizou, como já se debateu anteriormente (JOUFAIAN, 2013, 2-5 e 2-9).

De ressaltar que houve oposição à proposta do Governo Bush, quando instituições beneficentes e até mesmo milionários e bilionários se uniram para denunciar a revogação do imposto de herança e doação, centrados no discurso de que tal imposto favorecia as doações caritativas e que seria um obstáculo a concentração de patrimônio, a criação de uma aristocracia plutocrática, sem qualquer vinculação ao mérito, na velha linha defendida desde Orestes Brownson em meados do século XIX. Esse combate está bem reproduzido no livro *Wealth and Our Commonwealth – Why America Should Tax Accumulated Fortunes* -, de William H. Gates Sr. (pai de Bill Gates) e Chuck Collins (2003). A seguir, uma breve passagem do livro com a fala de um dos homens mais ricos dos Estados Unidos e do mundo, Warren Buffet⁷³, que condenava a supressão do imposto de herança e doação:

Em uma entrevista na televisão, Buffet afirmou:

Eu pessoalmente acho que a sociedade é responsável por uma porcentagem muito significativa do que eu ganhei. Se você me colocar no meio de Bangladesh, no Peru ou em algum lugar, descobrirá o quanto esse talento produzirá no solo errado. Eu vou estar lutando 30 anos depois. Eu trabalho em um sistema de mercado que recompensa o que faço muito bem - desproporcionalmente bem⁷⁴. (GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 115)

Em outra oportunidade, Warren Buffet asseverou:

Warren Buffet disse ao repórter David Cay Johnston, vencedor do Prêmio Pulitzer, que a revogação do imposto sobre heranças "seria um erro terrível", comparável a "escolher a equipe olímpica de 2020 escolhendo os filhos mais velhos dos vencedores das Olimpíadas de 2000". "Chegamos mais perto de uma verdadeira meritocracia do que em qualquer outro lugar do mundo", continuou Buffett. "Você tem mobilidade, então as pessoas com talento podem ser usadas da melhor maneira. Sem o imposto sobre heranças, você terá uma aristocracia de riqueza, o que significa passar o comando dos recursos da nação baseado na hereditariedade mais do que no mérito. (JOHNSTON apud GATES SR.; COLLINS, 2003, p. 102-103)⁷⁵

⁷³ Principal acionista da famosa firma de investimento Berkshire Hathaway.

⁷⁴ No original: "In a television interview, Buffet stated: I personally think that society is responsible for a very significant percentage of what I've earned. If you stick me down in the middle of Bangladesh or Peru or someplace, you'll find out how much this talent is going to produce in the wrong kind of soil. I will be struggling 30 years later. I work in a market system that happens to reward what I do very well – disproportionately well".

⁷⁵ No original: "Warren Buffet told Pulitzer Prize-winning reporter David Cay Johnston that repealing the estate tax "would be a terrible mistake", comparable to "choosing the 2020 Olympic team by picking the eldest sons of the gold-medal winners in the 2000 Olympics". "We have come closer to a true meritocracy than anywhere else around the world", Buffett continued. "You have mobility, so people with talents can be put to the best use. Without the estate tax, you in effect will have an aristocracy of wealth, which means you pass down the ability to command the resources of the nation based on heredity rather than merit".

Michael J. Graetz e Ian Shapiro (2005), no livro *Death by a Thousand Cuts*, conta com detalhes toda a campanha nos anos 1990 para revogar o imposto de herança e doação, quando se viu um movimento que começou com milionários e pessoas a soldo deles, para depois envolver os segmentos de negócio médios dos Estados Unidos (fazendeiros, pequenos empreendimentos), parlamentares conservadores, majoritariamente do partido Republicano (mais havia muitos Democratas), *Think Tanks* conservadores e outros apoiadores.

A revogação não ocorreu simplesmente porque o pacote de corte de impostos do Presidente Bush era muito amplo e sempre há um receio do Congresso com o desequilíbrio fiscal. Na prática, o Senado e a Câmara aprovaram cortes diferentes e, quando isso acontece, é formada uma comissão com componentes das duas Casas para se chegar a um compromisso. Nessa negociação, após definição do teto do corte, o consenso foi sendo obtido em cada corte e, no final, não havia espaço orçamentário para a pura e simples revogação do imposto de herança e doação, mas apenas para sua mitigação, como antes já se falou.

Com a vitória do Democrata Barack Obama em 2008, a revogação pura e simples do imposto de herança e doação além de 2010 não prosperou, pois a maioria dos Democratas e o próprio Presidente eram contra, tendo apenas havido um forte aumento do montante dos patrimônios isentos para 5,25 milhões de dólares a partir de 2013, com alíquota teto de 40%, e, mais recentemente, com o pacote tributário de fins de 2017 (U.S. CONGRESS, 2017), a faixa isenta alcançou patrimônios de até 11,2 milhões de dólares, sendo mantida a alíquota teto de 40% (INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS, 2018c).

A elevada faixa isentiva acima obviamente reduz a produtividade arrecadatória do imposto, porém há outros planejamentos para reduzir a imposição tributária nos Estados Unidos. Richard Schmalbeck (2001, p. 120-158) aponta os principais:

1. Suponha um casal na faixa dos 50 anos, com dois filhos, ambos casados, igualmente cada um com dois filhos. Os avós podem doar um montante anual isento para cada um desses 08 beneficiários (2 filhos, 2 cônjuges e 4 netos). Se se considerar um período de 20 anos, dentro da expectativa de vida do casal, considerando o montante isento de 10 mil dólares para cada doação, isso representará mais de 3 milhões de dólares em doações ao cabo dos 20 anos, sem qualquer incidência do imposto de doação⁷⁶. Na verdade, a doação é até maior,

⁷⁶ Veja-se o exemplo atualizado para 2018. Considerando o montante isento para o ano de 2018 de 15 mil dólares (INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS, 2018b), isso representará 4,8 milhões de dólares em doações ao cabo dos 20 anos, sem qualquer incidência do imposto de doação (2 x 8 x 15.000 x 20), doados pelos avós para os filhos, cônjuges dos filhos e netos. Na verdade, a doação é até maior, pois se

caso sejam considerados os juros que se agregariam ao capital doado e não ao patrimônio original. Caso se considere uma taxa de juros de 6% ao ano sobre o patrimônio doado, o montante alcançaria 6 milhões de dólares. O valor pode ser muito maior, caso os doadores vivam mais, ou a família seja maior ou resolvam estender as doações a outros parentes⁷⁷;

2. As doações para entidades beneficentes, filantrópicas⁷⁸, afasta a incidência de qualquer imposto sobre tais doações. É importante ressaltar que as doações para entidades filantrópicas são também dedutíveis para o imposto de renda, ou seja, um contribuinte com alto patrimônio e renda, na alíquota mais alta do imposto de renda e de herança, ao efetuar uma doação de um dólar, após o benefício fiscal do imposto de renda e a aplicação da alíquota teto do imposto de herança/doação, terá uma redução da herança de apenas 0,24 centavos de dólar⁷⁹;
3. Ilimitadas transferências para o cônjuge, sem pagamento de imposto de doação ou herança, além de cada cônjuge fazer jus ao limite isentivo anual de transferência individualmente no âmbito do imposto de doação;
4. Utilização de veículos societários como *Family Limited Partnerships* ou *Limited Liability Company* (LLC) – Esses veículos societários têm vantagens não fiscais, como, por exemplo, limitar a responsabilidade civil ao próprio ativo encapsulado como pessoa jurídica; permitir a gestão centralizada por uns dos proprietários, já que os demais proprietários podem ter seus direitos de gestão mitigados; a depender das leis estaduais, proteção reforçada contra credores dos instituidores desses veículos, pois os credores podem apenas perseguir as participações dos instituidores, mas não os próprios ativos dos veículos, estes que não podem ser

essas doações não houvessem ocorrido, o patrimônio dos avós seria acrescido de juros sobre os montantes ora doados, no período vintenário citado. Considerando uma taxa de juros de 3% ao ano, em termos reais, o montante doado foi quase 35% maior do que os 4,8 milhões de dólares citados, atingindo quase 6,5 milhões de dólares, este que seria o montante do patrimônio dos avós após 20 anos, caso não houvesse as doações.

⁷⁷ Há estudo que sugere que apenas essa brecha poderia reduzir o montante da herança tributável em ¼ se usada em toda sua potencialidade, porém se estima que somente se explora 15% desse potencial (POTERBA, 1997). Essa baixa utilização decorre de muitos fatores, sendo provavelmente o mais importante a forte preferência dos doares em manter o poder econômico (SCHMALBECK, 2001, p. 122).

⁷⁸ Muitas dessas instituições permanecem sobre influência da família dos doadores por gerações.

⁷⁹ Para se ter uma ideia da relevância dos montantes envolvidos, a partir da análise das declarações dos impostos de pessoas falecidas do ano de 2004, os norte-americanos doaram 17,369 bilhões de dólares para entidades filantrópicas, pagaram 23,942 bilhões de dólares de imposto de herança, isso para um patrimônio transferido a sucessores e legatários de 176,2 bilhões de dólares (JOUFAIAN, 2013, 5-13).

dissolvidos. Já as vantagens tributárias decorrem da utilização das doações anuais no limite isentivo, atualmente de 15 mil dólares por doador⁸⁰. Porém, diferentemente do que se viu no primeiro item acima, essa doação com isenção é potencializada, porque a doação normalmente é subavaliada. Isso em decorrência da compreensão de que uma participação minoritária no veículo societário, que sequer, por exemplo, outorga qualquer poder de gestão, não pode ter o mesmo valor patrimonial de uma participação que defira a gestão. Ordinariamente se costuma subavaliar essa participação minoritária com um desconto de 40% do verdadeiro valor patrimonial, ou seja, uma participação de 25.000 dólares será considerada como de 15.000 dólares, estando inserida dentro da isenção anual do imposto de doação. Afirma-se que Receita Federal americana (IRS) aceitaria subavaliações de 10 a 20% sem qualquer disputa, havendo, ressalte-se, a possibilidade de a repartição do imposto de renda buscar desconsiderar esses veículos por falta de propósito negocial, notadamente no caso de portfólios majoritariamente passivos de investimento (pequenos negócios e ativos imobiliários, para os quais o gerenciamento centralizado é um claro desiderato, estão melhor protegidos desse ataque do fisco);

5. E há mesmo arranjos *post-mortem*, como desconto na avaliação de ativos imobiliários, dentro de uma visão de que os ativos deveriam ser avaliados por preço de liquidação. Isso se aplica inclusive sobre outros bens, como obras de artes, como se viu no patrimônio da renomada artista modernista norte-americana Georgia O’Keeffe, cujo patrimônio em obras de artes era avaliado em 72 milhões de dólares. A corte dividiu as obras entre aquelas que poderiam ser vendidas em curto espaço de tempo e outras que necessitariam de algum *marketing* para venda, dando um desconto de 25% nas primeiras e 75% nas últimas, o que reduziu o patrimônio da falecida para 36 milhões de dólares (SCHMALBECK, 2001, p. 142).

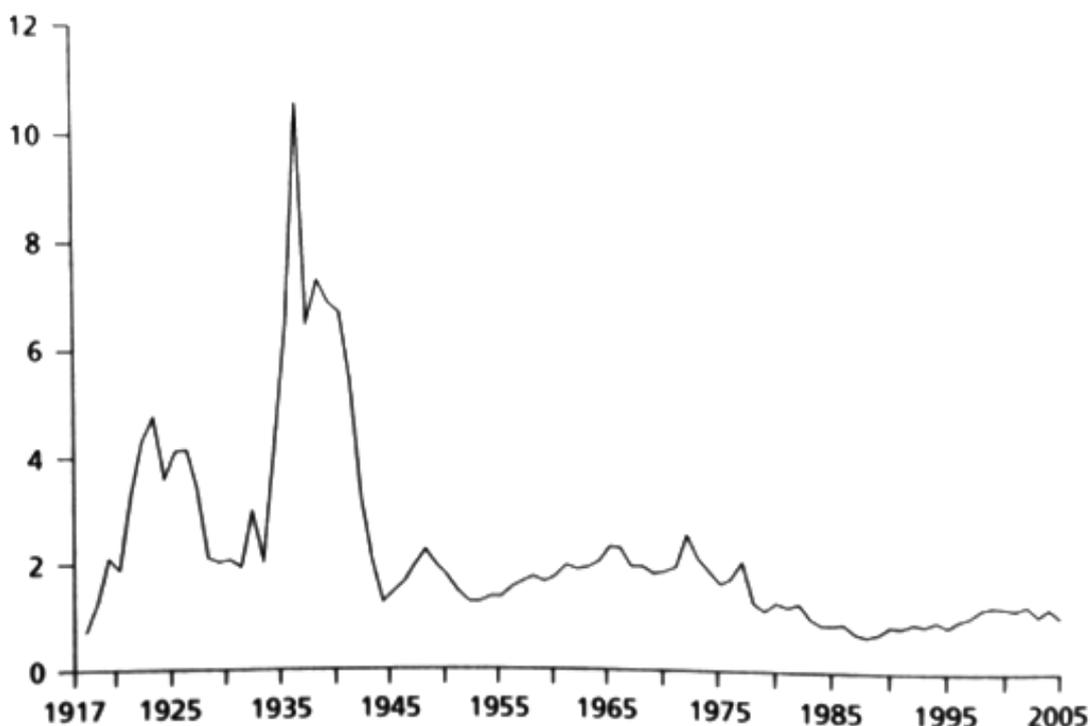
Os planejamentos fiscais acima levam a uma baixa produtividade arrecadatória, e essa baixa produtividade, paradoxalmente, sempre foi aventada como um dos motivos para a revogação da tributação sobre transferências patrimoniais em doações e heranças, apesar de ela somente gravar um ínfimo percentual dos patrimônios nos Estados Unidos.

⁸⁰ Utilizando o limite do ano de 2018.

4.2.6. A produtividade fiscal arrecadatória do imposto das sucessões *causa mortis* e doações nos Estados Unidos

O gráfico abaixo denuncia a evolução do imposto de transferência patrimonial *causa mortis* e doação de sua instituição até 2005, em face das receitas tributárias federais norte-americanas:

Figura 23: participação (%) do imposto de doação e sucessão *causa mortis* no total das receitas tributárias nos Estados Unidos – 1917-2005



Fonte: Jens Beckert (2008, p. 192), com dados fiscais do *Internal Revenue Service*

Claramente se vê que os impostos tiveram seu zênite primeiramente no curso da primeira grande guerra e posteriormente nos anos 1930, chegando a alcançar mais de 10% na época do *New Deal* de Roosevelt⁸¹, como já observado anteriormente. Após a segunda grande guerra, manteve-se em patamar mais modesto, na faixa de 2% das rendas federais, com algum incremento até meados dos anos 1970, para daí declinar a partir dos anos 1980 para patamares em torno de 1%.

Cada vez mais o imposto passou a atingir os patrimônios mais elevados e em menor número, em decorrência da elevada faixa isentiva e dos meios erigidos para escapar dele.

⁸¹ Como já anotado anteriormente, o pico de 1936 é atribuído ao anúncio prévio do Presidente Roosevelt de que a tributação de heranças ia aumentar, o que levou a uma onda de doações (BECKERT, 2008, p. 328).

Assim, mais modernamente, em 2014, por exemplo, apenas 4.700 declarações de espólio reportaram imposto a pagar, de um total de 2,6 milhões de falecimentos, ou seja, as declarações de espólio representaram 0,18% daqueles que faleceram (em 1977, de 1,8 milhões de falecimento, houve apresentação de 139 mil declarações de espólio, ou seja, 7,7% dos falecidos), e foram pagos 19,3 bilhões de dólares de imposto de sucessão *causa mortis* e doação, representando 0,6% de toda a arrecadação federal, quando tais impostos já representaram, para efeito de comparação, 2,6% da arrecadação federal em 1972 (JOINT COMMITTEE ON TAXATION, 2015, p. 1 e 25). A partir de 2018, com o aumento da faixa de isenção para 11,2 milhões de dólares, claramente se verá uma redução da quantidade de patrimônio de espólios que sofreriam a incidência do imposto de herança e doação (INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS, 2018c).

Se o imposto de herança e doação não foi revogado pelos Republicanos, como queriam em 2001/2010, vê-se que esses seguidos aumentos da faixa de isenção desoneram cada vez mais contribuintes muito ricos e pode parecer uma estratégia deliberada dos opositores do imposto para extingui-lo por inanição, pois algum dia ele poderia ser tão inexpressivo que não justificaria sua existência.

Em todo caso, a realidade é mais complexa.

Vê-se que os muito ricos norte-americanos, o *Top 1%*, são os que sofrerão a incidência dos impostos de doação e herança e são cada vez mais abastados, atualmente (2012) com pouco mais de 40% de todo o patrimônio da sociedade (World Inequality Report, 2018, p. 214). E, indo além, vê-se que o *Top 0,1%* já ultrapassou a riqueza do *Top 1-0,1%*, e esse milésimo mais rico estará além da faixa isentiva que vigorará a partir de 2018, hoje com aproximadamente 22% do patrimônio americano (World Inequality Report, 2018, p. 215).

A afirmação de que o *Top 0,1%* estará no campo de incidência do imposto de herança e doação em 2018 decorre de que o limiar de riqueza dessa parcela da sociedade americana já atingia, em 2012, 23,1 milhões de dólares, para um estoque riqueza média de 81,6 milhões de dólares, como se vê na tabela a seguir, ou seja, mesmo que se considere a faixa isentiva de 11,2 milhões de dólares em 2018 (INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS, 2018c), dobrada pela isenção marital, mesmo assim essa parcela estará alcançada pelos impostos em questão, devendo chamar atenção que a tabela a seguir está a preços de 2012, ou seja, os valores abaixo estão mitigados para 2018, pois essa parcela da população tem se apropriado cada vez mais da riqueza norte-americana:

Tabela 8: distribuição do patrimônio das famílias nos Estados Unidos - 2012

Grupos	Número de famílias	Limiar de patrimônio	Média de patrimônio	Parcela do patrimônio
Toda a população	160.700.000	-	384.000	100%
Top 10%	16.070.000	740.000	2.871.000	77,2%
Top 1%	1.607.000	4.442.000	15.526.000	41,8%
Top 0,1%	160.700	23.110.000	81.671.000	22,0%
Top 0,01%	16.070	124.525.000	416.205.000	11,2%

Fonte: World Inequality Report (2018, p. 213)

Apesar da tributação de herança e doação estar alcançando um número menor de contribuintes, tomando a arrecadação de 2014 (JOINT COMMITTEE ON TAXATION, 2015, p. 1 e 25), isso implica em uma arrecadação de quase 200 bilhões de dólares em 10 anos (os legisladores norte-americanos sempre utilizam a arrecadação decenal para mensurar o impacto de eventuais benefícios tributários, o que melhor demonstra o impacto de tais medidas). Mesmo para os Estados Unidos é um valor expressivo, que incide sobre a parcela mais abastada da sociedade, sendo uma aplicação cristalina da justiça fiscal e, por decorrência, do princípio da capacidade contributiva. Diferentemente do que asseveram seus opositores, impingindo a tal imposto a mórbida definição de *Death Tax*, na verdade o nome correto seria *Silver Spoon Tax* (imposto da colher de prata), como chamam seus apoiadores (GRAETZ; SHAPIRO, 2005; BATCHELDER, 2016).

Relevante ressaltar que a quantia decenal acima estipulada representará uma fração dos patrimônios transferidos, menos de 15%, analisando os dados de 2004 (JOULFAIAN, 2013, p. 5-13), incentivando inclusive as doações a entidades filantrópicas, as quais, em verdade, como já dito, têm um custo de oportunidade pequeno para o herdeiro, pois a transferência para a entidade filantrópica é dedutível do imposto de herança e do imposto de renda. Se não houver a incidência da tributação sobre herança, o custo marginal para o herdeiro aumenta, pois somente haverá a dedução do imposto de renda, podendo levar à redução de doação para entidades beneficentes.

4.3. O caso francês

4.3.1. As raízes da tributação das doações e sucessões causa mortis na revolução francesa e no século XIX

A antiga teoria de que o rei deveria viver das rendas de seus domínios (*le roi doit vivre du sien*) já tinha caído em desuso desde os fins da idade média, sendo o imposto o meio que permitiu transformar um estado dominial em um estado fiscal, fazendo surgir as monarquias absolutas, que, no caso francês, renegou o princípio da instituição do imposto como ato de consentimento aprovado pelos representantes do povo, pois os estados gerais não foram convocados de 1614 a 1789, sendo o imposto instituído por ato de autoridade do rei, o que explica a reputação negativa das instituições fiscais do antigo regime (DELALANDE, 2011, p. 24-25). Nessa ordem de ideias, as instituições fiscais e mesmo o direito de testar do antigo regime foram objeto de rigoroso escrutínio dos revolucionários.

Assim, as leis sucessórias foram objeto de amplo debate durante a revolução francesa, com as forças republicanas advogando que se precisava de uma completa mudança do regime de herança do país, pleno dos privilégios do antigo regime, para uma nova realidade que via a família como pedra fundamental da nova ordem, sendo a família um *affaire d'état*, ordem esta que privilegiava a igualdade de todos os cidadãos, ou seja, as estruturas do antigo regime que privilegiavam a primogenitura (*droit d'aînesse*) teriam que acabar (BECKERT, 2008, p. 23).

Nessa linha, com a subida dos jacobinos ao poder e a radicalização que logo se viu no cenário político pós-revolucionário, pela lei de 7 de março de 1793, o direito de testar foi abolido, inclusive se determinou em seguida que tal inovação fosse retroativa a 14 de julho de 1789. Porém essa legislação foi posteriormente apenas abrandada e o Código Civil napoleônico de 1804 (arts. 913 e 914) já previu uma cota disponível para o testador, que, a depender da estrutura familiar, para testador com filhos, começava com $\frac{1}{2}$ do patrimônio e ia até $\frac{1}{4}$, este quando o testador tinha 03 ou mais filhos. Tal legislação, com alterações menores, continua em vigor até hoje, o que mostra a força do princípio da igualdade na visão francesa, pela restrição ao direito de testar (BECKERT, 2008, p. 23 a 39).

Nos albores do período revolucionário, foi instituído o imposto sobre heranças e doações, com controle do patrimônio rural, imobiliário e financeiro, como se vê hoje em dia, o que explica por que as fontes de dados sobre as heranças francesas são provavelmente as mais ricas do mundo sobre um longo período de tempo, como anteriormente já dito (PIKETTY, 2013, p. 59).

A lei do imposto de herança foi apresentada por Talleyrand em 1790 à Assembleia Nacional e aprovada em dezembro, substituindo o *centième denier* introduzido por Luís XIV em 1703, este que incidia à alíquota de 1% sobre todas as transferências de propriedade, estando isentas as transferências na linha direta para ascendentes e descendentes. A nova legislação tributava todas as transferências patrimoniais, para qualquer espécie de herdeiro ou legatário, com alíquotas modestas, como uma alíquota de 0,25% para as propriedades imóveis deixadas para os filhos, porém desde 1790 todo tipo de transferência de propriedade, e para qualquer um, já era tributada na França. Houve na sequência, em 1798, uma alteração de alíquotas, mantida a estrutura do imposto inalterada, sendo que se manteve a alíquota para herdeiro na linha direta no percentual de 1% durante todo o século XIX. Para outros herdeiros, a alíquota em 1798 era de 5%, que passou para 11,25% em 1850; já para esposa, a alíquota foi a 3% em 1816 e daí permaneceu inalterada durante todo o século XIX. Interessante que a legislação francesa já discriminava a imposição a depender da distância do herdeiro do testador (BECKERT, 2008, p. 243-244 e 338).

Na França havia um consenso na classe política de que a tributação não seria meio para redistribuir riqueza, mas essencialmente para fazer frente aos gastos públicos, com respeito à capacidade contributiva de cada um, ou seja, mesmo a progressividade era invocada como meio de suprir o estado de recursos, situação diversa dos Estados Unidos, em que a tributação era vista como meio de diminuir as desigualdades sociais e repartir a riqueza da sociedade, evitando a criação de uma aristocracia fundada na riqueza (BECKERT, 2008, p. 171-179 e 246).

Os opositores da tributação sucessorial centravam seu discurso na preservação da riqueza nacional nas mãos do capital privado e na manutenção do *status* de proprietário dos contribuintes. Seria também uma preservação da riqueza da própria instituição familiar, ameaçada por tal tributação. E a progressividade do imposto sobre heranças ainda sofreu grande resistência das elites econômicas do século XIX, com argumentos ingênuos ou eivados de má fé, como nos noticia Thomas Piketty:

Uma tal cunha fiscal parecia exorbitante aos olhos dos contribuintes ricos da época, que muitas vezes tendem a considerar que um filho sucedendo seu pai está realmente fazendo um dever sagrado de perpetuação da mesma propriedade familiar, e que esta simples perpetuação não deve dar origem a qualquer imposição⁸². (PIKETTY, 2013, p. 810)

⁸² No original: “*Une telle ponction fiscale apparaît exorbitante aux yeux des contribuables fortunés de l’époque, qui ont souvent tendance à considérer qu’un fils succédant à son père ne fait en réalité*”

Na linha acima, havia um discurso de que a França seria um país igualitário, graças à revolução que distribuía terras, e ao Código Civil que instituía a igualdade formal perante a lei, na qual todos podiam livremente contratar, e, como tal, não carecia de impostos pessoais progressivos e espoliadores, os quais melhor serviriam a uma sociedade aristocrática, como a britânica. Expoente desse pensamento foi o influente Paul Leroy-Beaulieu, professor do Collège de France, diretor da revista semanal *L'Économiste français*, o equivalente ao que seria hoje a revista inglesa *The Economist* (PIKETTY, 2013, p. 810-813)⁸³.

Em todo caso, diferentemente do que ocorria nos Estados Unidos, a tributação de heranças na França não era objeto de maiores debates políticos. Jens Beckert (2008, p. 254-258) aponta 03 explicações para a menor importância do debate político sobre a tributação de herança na França em fins do século XIX:

- (1) o campesinato francês, com pequenas propriedades obtidas na grande revolução, era uma força relevante, inclusive com participação nos partidos de esquerda, em uma sociedade em que a atividade rural ainda era relevante para o tecido econômico, com uma industrialização de pequenas empresas, muitas no meio rural, diferentemente do que ocorria na Alemanha e Reino Unido, em que os partidos de esquerda eram dominados pelo operariado urbano, com economias que já tinham feito a transição do rural para o industrial, e que advogavam a mudança da tributação indireta para a direta, ou seja, essas especificidades francesas não autorizavam mudanças radicais na tributação de herança;
- (2) a tributação de herança era vista como uma ameaça à *fortune nationale*, a qual deveria ser protegida e repassada para os herdeiros, pois isso seria o garante da riqueza da França, sendo que os interesses dos pequenos proprietários rurais estavam mesclados com a grande burguesia, esta que também muito valorizava o *status* de proprietário de imóveis rurais, ou seja, havia uma grande e estável coalizão de interesses que pugnavam pelo trespasse dos bens aos herdeiros, com baixa imposição tributária, situação diversa dos norte-americanos, que sempre desconfiaram da transmissão dinástica de riqueza;

qu'accomplir un devoir sacré de perpétuation d'une même propriété familiale, et que cette simple perpétuation ne devrait donner lieu à aucune imposition".

⁸³ O jovem Paul Leroy-Beaulieu, no início da Terceira República (1877), defendeu a adoção de um imposto sobre a renda, tendo posteriormente se transformado em um dos mais ferozes opositores (DELALANDE, 2011, p. 63).

(3) a questão fiscal sempre foi muito crítica na França, haja vista a isenção fiscal dos nobres e do clero no antigo regime, daí advindo um forte discurso centrado no princípio da igualdade, o qual, em termos tributários, veio insculpido no art. 13 da Declaração dos direitos do homem e do cidadão. Só que se interpretava esse princípio com a carga tributária distribuída proporcionalmente à riqueza dos cidadãos, sendo que a progressividade violaria tal princípio, e o estado deveria ser neutro em face dos cidadãos, não podendo buscar objetivos redistributivos com a política tributária.

De ressaltar que a aplicação do princípio da igualdade pelo viés da estrita proporcionalidade das alíquotas dos impostos, tônica do século XIX, implicou na condenação dos impostos indiretos, os quais pesavam mais fortemente sobre os camponeses e pobres das cidades do que sobre os ricos, o que levou os revolucionários de 1789 a rejeitar os impostos indiretos do antigo regime, na busca de uma tributação direta, o que, como se viu no século XIX, terminou não funcionando adequadamente, culminando com a manutenção da relevância da tributação indireta (DELALANDE, 2011, p. 31 e 39).

Na busca da introdução de uma tributação direta que superasse a tributação do antigo regime, os revolucionários de 1789 instituíram toda uma tributação indiciária, por se rejeitar os métodos inquisitoriais do antigo regime, calculada por indícios, com a implantação de 04 contribuições diretas, como se verá a seguir, que evitava qualquer mensuração direta da renda do contribuinte, e ainda por repartição, ou seja, diferentemente dos impostos modernos que se têm uma alíquota aplicável sobre uma base de cálculo, no sistema por repartição se define previamente o montante que se pretende carrear para os cofres do estado, para daí distribuir o montante entre os contribuintes dos departamentos e comunas. Essa razão dessa dupla característica, por indícios e por repartição, era muito difícil medir a carga fiscal que as “*quatre vieilles*” representava em porcentagem da renda dos contribuintes (PIKETTY, 2001, p. 236).

Assim, havia um imposto imobiliário urbano (“*contribution des portes et fenêtres*”), em função do número de portas e janelas da habitação principal do contribuinte, o que seria um indicador da situação patrimonial do contribuinte, sem necessidade de os agentes do fisco penetrarem na casa do contribuinte ou mesmo terem acesso aos seus livros fiscais; um imposto imobiliário rural (“*contribution foncière*”), decomposto em uma contribuição sobre construções (casas, edifícios etc.) e outra sobre propriedades não construídas (terrenos, florestas etc.), calculado em função do valor locativo da propriedade, o qual era mensurado não a partir do valor real locativo do imóvel, mas a partir de médias calculadas pela administração fiscal para

todos os imóveis do país a cada período de 10 ou 15 anos; um imposto sobre comércio e indústria (“*contribution des patentes*”), devidos por comerciantes, artesãos, industriais, em função do tamanho do empreendimento e escalas estabelecidas para cada profissão, porém sem qualquer vinculação com os lucros efetivamente obtidos, que nunca foram declarados; por fim, um imposto pessoal (“*contribution personnelle-mobilière*”), em função do valor locativo de sua habitação principal, devido por todos os contribuintes, proprietários ou inquilinos, com revisão do valor locativo a cada 10 ou 15 anos. Esses impostos diretos foram muito longevos, com vigência pelo menos até 1914, conhecidos no século XIX como as “*quatre vieilles*” (na verdade, esses impostos desapareceram do orçamento do Estado central, porém ainda continuaram, com algumas modificações, a ser a principal fonte de financiamento dos orçamentos dos departamentos e comunas durante todo o século XX, salvo o imposto de portas e janelas que foi definitivamente extinto em 1925, inclusive no âmbito local). (PIKETTY, 2001, p. 234- 235).

Porém em 1901, pela lei de 25 de fevereiro, considerando as graves necessidades fiscais do governo, houve a aceitação da progressividade, ainda modesta para os padrões atuais, mas fugindo da estrita proporcionalidade que vigorou no século XIX. A partir das duas décadas finais do século XIX, os socialistas passaram a ter uma maior expressão política e começaram a debater a utilização da progressividade como meio de distribuição de riqueza. A lei de 25 de fevereiro de 1901 começou a ser debatida em 1894⁸⁴ e, afinal, foi aprovada, discriminando as alíquotas entre os diversos tipos de herdeiros e donatários, progressiva, dando um novo tratamento ao nu proprietário e ao usufrutuário, e com permissão de dedução dos débitos do defunto. Na verdade, pela primeira vez, permitiu-se a dedução do passivo da sucessão (especificamente, dívidas que existiam sob responsabilidade pessoal do *de cuius*, que existiam no dia da morte e que deveriam ser provadas por todos os modos de prova compatível com um procedimento escrito), como uma compensação pela progressividade então instaurada (GROSCLAUDE; MARCHESSOU, 2005, p. 402).

Thomas Piketty (2013, p. 810) alega que não se mudou muita coisa com a Lei de 1901, pois, na linha direta, a alíquota máxima atingia 5%, sendo que de 1911 a 1914 passou a 6,5%,

⁸⁴ O projeto de lei foi proposto pelo então jovem Ministro das Finanças Raymond Poincaré, posteriormente presidente da França no curso e após a primeira guerra mundial (e também primeiro-ministro), e foi contemporâneo da introdução da tributação sobre sucessões no Reino Unido, patrocinada pelo Ministro das Finanças (Chancellor of the Exchequer) William Harcourt. Interessante que a proposta de uma tributação progressiva sobre doação e sucessão *causa mortis* ia de encontro à centenária defesa da proporcionalidade dos tributos, e isso foi logo percebido pelos liberais e conservadores, opositores da progressividade, que conseguiram bloquear o novo imposto no Senado francês (a Assembleia Nacional o aprovou em 1895) até 1901, acusando o Ministro Poincaré, com a progressividade, de colocar o lobo dentro do redil das ovelhas (DELALANDE, 2011, p. 145-148).

a qual se aplicava a algumas dezenas de patrimônio a cada ano. A alíquota efetiva sobre o centil superior das heranças passara de 1% no século XIX para 3% pela reforma de 1901.

Considerando que a França aparecia como o país mais populoso da Europa no século XVIII e fez uma transição demográfica muito precoce (a França da revolução francesa tinha aproximadamente metade da população de hoje, situação diversa dos Estados Unidos ou Brasil, que viram suas populações se multiplicar por diversas dezenas de vezes no mesmo período), passou a ter uma quase estagnação populacional no século XIX, quando foi ultrapassada pela Alemanha na metade daquele século. Isso era um motivo de grave preocupação na França e defendia-se, como já fizera Frédéric Le Play a partir de 1860, Jacques Bertillon no final do século XIX e René Worms no começo do século XX, a utilização da tributação com fins extrafiscais, para crescimento da população, gravando mais fortemente as famílias com poucos filhos e mais suavemente as com muitos, e esse discurso era sempre utilizado no âmbito dos impostos sucessoriais, para mitigá-los (BECKERT, 2008, p. 264-266; PIKETTY, p.138).

Apesar da oposição acima, se viu até o início da primeira guerra uma contínua e moderada majoração das alíquotas do imposto de herança e doação, porque as necessidades fiscais eram crescentes, inclusive para fazer frente ao reaparelhamento para o conflito, já que a França somente instituiu o imposto de renda em 1914.

4.3.2. O período da primeira guerra e o após guerra

No período da guerra e no após guerra assistiu-se uma escalada na progressividade da tributação das heranças e doações, iniciada em 1901, como nunca se viu na história passada ou presente da França. Mas essa escalada não decorreu de razões ideológicas, mas da crítica situação fiscal do estado Francês, que teve que fazer frente ao esforço de guerra.

Para se ter uma ideia, como noticia Jens Beckert (2008, p. 266), os dispêndios do estado francês saíram de 4,7 bilhões de francos em 1913 para 58,5 bilhões de francos em 1918, sendo que as receitas tributárias anuais somavam apenas 6,8 bilhões de francos. A França terminou a guerra com uma dívida de 175 bilhões de francos. Nesse cenário, precisou-se rever a tributação sobre herança, até porque $\frac{1}{4}$ das rendas do estado francês decorriam das receitas dos tributos de transferências patrimoniais, entre os quais estava o imposto de doação e herança. Isso foi agravado porque no período da guerra diminui o consumo, o que impactou negativamente os tributos incidentes sobre o consumo. Daí, em 1918, como também ocorreu na Alemanha, houve a instituição de novas alíquotas do imposto de herança e doação, de 1% a

12% para descendentes na linha direta, 10% a 26% para irmãos e 25% a 36% para outros parentes e legatários. Ainda foi instituído um imposto sobre herança na modalidade *estate tax*, similar ao do Reino Unido e dos Estados Unidos, o qual, porém, não era infenso à situação familiar do *de cuius*, pois a necessidade de incrementar a taxa de natalidade continuava a incomodar as elites francesas, e, como tal, se o falecido tivesse deixado mais de 04 filhos não haveria qualquer incidência. Para grandes patrimônios, a alíquota podia chegar a 24%.

A situação fiscal da França continuava crítica, pois tinha ganhado a guerra, mas estava exangue, em estado falimentar. E o estado francês teve que fazer frente às pensões para os veteranos da guerra e contava para isso com as reparações alemãs. Ocorre que a Alemanha tinha seus próprios e enormes problemas e viu seu tecido econômico ser corroído pela inflação dos anos 1920 e não pode pagar as reparações como pactuado. A afirmação “a Alemanha pagará” não resolveria os graves problemas financeiros do estado francês e seria preciso conseguir novas fontes de financiamento (PIKETTY, 2013, p. 805).

Assim, para fazer frente a sua necessidade fiscal, a França instituiu a partir de 1921 novo incremento nas alíquotas do imposto de herança, incrementando a progressividade, que poderia agora a chegar a 17% para filhos, 44% para irmãos e 59% para outros herdeiros. Isso agregado ao *estate tax* de 1918 implicava em muitas situações no quase confisco da herança. Para evitar essa situação extrema, fixou-se um teto de imposição, que não poderia ultrapassar 80% do patrimônio líquido de dívidas. E essa escalada de progressividade ainda avançou, com a tomada do poder pela frente de esquerda em 1924, que incrementou as alíquotas do imposto de herança em mais 20%, mantendo em todo caso o teto de 80% (BECKERT, 2008, p. 267-268).

No período de 1914 a 1927 a França viveu uma escalada inflacionária⁸⁵, não nos moldes da Alemanha, mas viu o seu índice de preços ser multiplicado por 5,5 nesse período, o que terminou ajudando a diminuir a pressão fiscal, pois a guerra era financiada pelo estado imprimindo dinheiro, com assunção de dívida pública em moeda corrente, não indexada à inflação, ou seja, o processo inflacionário corroeu a dívida pública. Em 1926, assumiu o poder

⁸⁵ O fenômeno da inflação é muito presente no século XX, em decorrência dos desequilíbrios provocados pelas grandes guerras, o que não se viu no século XVIII e XIX, nos quais a inflação fora quase nula na França, Reino Unido, Alemanha e Estados Unidos (PIKETTY, 2013, p. 177). A inflação média era muito próxima de zero antes da Primeira Guerra Mundial, tendo, por exemplo, na França, os preços aumentados apenas 30% no período de 1820 a 1914, representando 0,3% ao ano, em média. Na mesma França, entre o início e o fim do século XX, os preços foram multiplicados por 2000, ou seja, uma inflação média de 8% a.a., com picos inflacionários de mais de 35% anuais após a Primeira Guerra e mais de 55% após a Segunda Guerra, tendo havido inclusive a criação de um novo Franco a partir de 1960, que representava 100 Francos antigos (PIKETTY, 2001, p. 37-42).

Raymond Poincaré, que adotou o rigor como política fiscal e equilibrou o orçamento (PIKETTY, 2001, p. 40-41 e 267).

Em 1934, o *estate tax* foi finalmente revogado e se assistiu ao fim da escalada da progressividade que começara em 1901 e que atingira níveis nunca vistos, para fazer frente às necessidades fiscais do pós-guerra. Em todo caso, as elites políticas francesas nunca viram o imposto sobre herança e a própria tributação com fins redistributivos, mas apenas para fazer frente às necessidades financeiras do estado. Mesmo a frente popular de Léon Blum, que assumiu o governo em meados dos anos 1930, não via a tributação de herança com fins de reforma social. Os franceses sempre estiveram preocupados com o crescimento populacional, que após a primeira guerra foi suprido parcialmente por grandes contingentes populacionais do leste europeu, com a possibilidade de as famílias transmitirem seus patrimônios e, razão de tudo, a higidez da *fortune nationale*. Ainda houve aumento da progressividade em fins dos anos 1930, como forma de financiar os esforços de guerra, mas se mantiveram limites máximos para essa exação, que não excedia a alíquota de 50% para parentes distantes na linha colateral (BECKERT, 2008, p. 269-270).

4.3.3. *O período após a segunda grande guerra - a progressividade, os trinta gloriosos e a atualidade*

O período após a segunda guerra mundial, de fins dos anos 1940 até meados dos anos 1970, foi um período de grande crescimento econômico na Europa continental, quando se falou do milagre do alemão e dos *trente glorieuses* na França. Após a destruição causada pela guerra, os países da Europa continental cresceram de forma vertiginosa, o que não se viu no Reino Unido ou nos Estados Unidos, dando a impressão nestes dois países de que estavam ficando para trás em face da Europa continental (e do Japão).

Thomas Piketty (2013, p. 161-164) vê nesse fenômeno de crescimento econômico da Europa continental (e ocidental) simplesmente uma recuperação da economia continental em face do Reino Unido e Estados Unidos, estes que estavam na fronteira do desenvolvimento. Os países continentais tiveram grave retrocesso no período entre guerras, e agora teriam recuperado o terreno após a segunda guerra até meados dos anos 1970. Nessa linha de ideia, Thomas Piketty defende que a tomada do poder pelos conservadores em fins dos anos 1970 no Reino Unido e começo dos anos 1980 nos Estados Unidos foi motivada por este sentimento de retardo desses dois países em face da Europa continental, porém isso não faria sentido, pois seria normal que os países mais atrasados (Europa continental) tivessem essa recuperação em face dos mais

adiantados (Estados Unidos e Reino Unido), ou seja, atribuir aos conservadores a recuperação da economia britânica e americana, que passaram a crescer no mesmo ritmo da Europa continental, seria um equívoco, pois, no momento em que os países chegam à fronteira do desenvolvimento, tendem a andar no mesmo compasso. Assim, independente da coloração política, a tendência seria que os países desenvolvidos crescessem em linha, como terminou ocorrendo desde então. Interessante que, no período de 1980 a 2010, o sentimento de ter ficado para trás agora contaminou a Europa continental, que não mais reproduziu o crescimento do pós-guerra, sentimento que é um equívoco pelo mesmo motivo (na França passou-se a se chamar esse período de os *Trente Piteuses* (os trinta medíocres), que logo serão trinta e cinco ou quarenta anos).

No tocante à tributação sobre herança e doação, após a reforma de 1948, na qual pretensamente a alíquota atingiria 88,6% para parentes colaterais e legatários, no caso de grandes fortunas, houve uma redução em 1949, e, na prática, havia limites, não passando de 25% para parentes na linha direta e entre esposos, 40% para parentes próximos na linha colateral e 50% para parentes distantes na linha colateral. A partir da reforma de 1959, filhos e esposas eram tributados a alíquotas de 5% a 15%, irmãos, 40%, e parentes distantes na linha colateral, 60%, sendo certo que não mais se discriminou pela quantidade de filhos, ou seja, o imposto deixou de ter esse viés extrafiscal (BECKERT, 2008, p. 270).

Atualmente, segue a imposição sobre sucessões *causa mortis* e doações na França, conforme o art. 777 do Código Geral de Imposto francês:

Tabela 9: alíquotas e faixas de imposição do imposto de sucessão e doação na França

a. Herdeiros em linha direta

Base de cálculo líquida tributável	Alíquota aplicável
Não superior a 8.072 €	5%
Entre 8.072 € e 12.109 €	10%
Entre 12.109 € e 15.932 €	15%
Entre 15.932 € e 552.324 €	20%
Entre 552.324 € e 902.838 €	30%
Entre 902.838 € e 1.805.677 €	40%
Acima de 1.805.677 €	45%

b. Esposos e companheiros

Base de cálculo líquida tributável	Alíquota aplicável
Não superior a 8.072 €	5%
Entre 8.072 € e 15.932 €	10%

Entre 15.932 € e 31.865 €	15%
Entre 31.865 € e 552.324 €	20%
Entre 552.324 € e 902.838 €	30%
Entre 902.838 € e 1.805.677 €	40%
Acima de 1.805.677 €	45%

c. Entre parentes na linha colateral e estranhos

Base de cálculo líquida tributável	Alíquota aplicável
Entre irmãos ou irmãs vivos ou representados	
Não superior a 24.430 €	35%
Superior a 24.430 €	45%
Entre parentes até o 4º grau, inclusive	55%
Entre parentes além do 4º grau e estranhos	60%

Fonte: Legifrance (2018).

As tabelas acima aparentam não ter qualquer faixa isentiva para aplicação do imposto sucessorial. Ocorre que se permitem abatimentos da base de cálculo, a depender da ordem da sucessão, no importe, por exemplo para 2005, de 76 mil euros para as transmissões em linha direta e entre esposos e valores menores para outros sucessores e legatários (GROSCLAUDE; MARCHESSOU, 2005, p. 409-410). Atualmente, para as transmissões em linha direta, permite-se um abatimento da base de cálculo de 100.000 €, conforme o art. 779 do Código Geral de Imposto francês (LEGIFRANCE, 2018).

Anote-se que há uma progressividade relevante, com maior imposição sobre parentes distantes e legatários, porém com imposição similar para parentes na linha direta, cônjuges e companheiros.

Deve-se ressaltar que a tabela acima se aplica em cada faixa de patrimônio, como a tabela do imposto de renda da pessoa física no Brasil. Assim, por exemplo, um patrimônio transferido para um herdeiro na linha direta acima de dois milhões de euros terá parte dele submetido às alíquotas de 5%, 10%, 15%, 20%, 30%, 40% e 45%, ou seja, isso termina reduzindo a alíquota efetiva final, pois todo e qualquer patrimônio, mesmo os mais expressivos, tem parte dele submetido às alíquotas menores. Ademais, não se esqueça, como se trata de um *inheritance tax*, o patrimônio herdado é transferido para cada herdeiro e cada um o submete as tabelas acima, o que termina reduzindo a imposição fiscal, diferentemente se fosse um *estate tax*, no qual o patrimônio total seria submetido ele mesmo a uma única tabela.

A metodologia acima, mais consentânea com o princípio da capacidade contributiva, como já dito, termina por gravar de forma mais benigna os patrimônios oriundos de transmissões gratuitas na França, comparado com um *estate tax* puro.

Em todo caso, deve-se reconhecer que, mesmo na França, a alíquota média de imposição sobre herança e doações é muito menor que a imposição sobre a renda, sendo de apenas 5%, atingindo 20% no *Top 1%* da hierarquia das maiores riquezas (PIKETTY, 2008, p. 800).

4.3.4. *A produtividade fiscal arrecadatória do imposto de sucessões causa mortis e doações francês*

Na França, diferentemente dos Estados Unidos, não há uma campanha sistemática para revogar o imposto de sucessão *causa mortis* e doação.

Jens Beckert (2008, p. 273) informa que a produtividade arrecadatória do imposto de herança na França teria atingido 1,8% do total de receitas tributárias em fins dos anos 1990. Analisando os dados dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento (ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO – OCDE, 2018), para 2015, apenas Bélgica (1,6%), França (1,2%), Japão (1,2%) e Coreia (1,3%) têm nos impostos de herança e doação uma produtividade fiscal acima de 1% do total das receitas tributárias de cada país.

No caso específico da França, neste milênio, os dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento - OCDE (2018) indicam uma estabilidade, com percentuais das receitas tributárias totais acima de 1%. Para 2015, considerando as receitas tributárias totais da ordem de 1,1 trilhões de dólares (ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO – OCDE, 2018), o imposto de doação atingiu 13,2 bilhões de dólares, com um valor decenal da ordem de 132 bilhões de dólares, tomando por base a arrecadação de 2015.

Apesar de aparentar um percentual pouco expressivo das receitas tributárias francesas, quando se verifica o valor decenal, vê-se que não é um valor inexpressivo, ao revés, pode-se com ele implementar muitas políticas públicas sociais e de investimento, incidindo em quem tem maior capacidade contributiva.

De registrar que apenas uma pequena parcela das heranças francesas é submetida à alíquota mais elevada, especificamente o *Top 1%*, como se vê na tabela a seguir, com patrimônio acima de 2,024 milhões de euros, que com parcela do patrimônio submetida à última

faixa de alíquota, no caso de herdeiros na linha direta, esposos e companheiros. Talvez por isso a revogação desse imposto não desperte maiores paixões, pois não parece racional defender a revogação de uma imposição tributária que grava majoritariamente (e em um momento oportuno, quando da transmissão patrimonial gratuita, por doação ou morte) aqueles que têm maior capacidade contributiva na sociedade:

Tabela 10: distribuição do patrimônio pessoal na França 2014

Grupos	Número de famílias	Limiar de patrimônio	Média de patrimônio	Parcela do patrimônio
Toda a população	51.720.000	-	201.000	100%
<i>Bottom</i> 50%	25.860.000	-	25.500	6,3%
<i>Middle</i> 40%	20.690.00	99.000	193.000	38,4%
<i>Top</i> 10%	5.172.000	402.000	1.097.000	54,5%
<i>Top</i> 1%	517.000	2.024.000	4.703.000	23,4%
<i>Top</i> 0,1%	51.700	7.612.000	16.506.000	8,2%
<i>Top</i> 0,01%	5.170	26.668.000	55.724.000	2,8%
<i>Top</i> 0,001%	517	88.916.000	183.819.000	0,9%

Fonte: Gabinti, Goupille-Lebret e Piketty (2017), *apud* World Inequality Report (2018, p. 220)

Deve-se lembrar de que a França instituiu o imposto de transmissão patrimonial gratuita desde a Revolução francesa, inicialmente com uma alíquota proporcional e módica no século XIX (1% nas transferências na linha direta), para daí implementar a progressividade a partir de 1901 e após a primeira guerra mundial, ou seja, o país tem uma longuíssima tradição com esse imposto, de quase 230 anos. E aí já se chegou a uma maior racionalidade na manutenção dele, não se vendo nesses mais de dois séculos motivos autorizadores para sua revogação.

5. A tributação das transmissões por doações e sucessões *causa mortis* no Brasil e a concentração de renda e patrimônio no Brasil

5.1. Panorama histórico da tributação das doações e sucessões *causa mortis* no Brasil

Em Portugal, o antecedente do imposto de doação e herança era as sisas, muito antigas, comuns em outros estados com nomes diversos (Alcabalas, gabelas, accises, Aufscheagen), tendo D. Maria I, no Alvará de 24 de outubro de 1796, asseverado que tal contribuição é “a mais antiga, a mais legítima, a mais suave e a mais louvável”, sendo que, a partir do Decreto de 19 de abril de 1832, passou a incidir somente sobre bens imóveis, de raiz, que agravou a crise fiscal portuguesa (a sisa sobre bens móveis era relevante em termos arrecadatários), logo sendo instituído o imposto sobre transmissão a título puramente benéfico, não onerosas, pela Lei de 21 de fevereiro de 1838, inicialmente não atingindo as sucessões de ascendentes e descendentes, só tributadas a partir de 1911 (MARTINEZ, 2003, p. 588-589).

No Brasil, em tal período, foi instituída a sisa sobre a transmissão *inter vivos*, instituída pelo Alvará Régio de 03/06/1809, e a décima da herança e dos legados, instituída pelo Alvará Régio de 17/06/1809, substituídos posteriormente pelo Imposto de Transmissão de Propriedades, regulado pela Lei 1.507, de 26/09/1867, sendo que, no período imperial, as províncias ficaram com as rendas do imposto sucessorial *causa mortis*, salvo aquelas do município da Corte; e as sisas e a imposição sucessorial *causa mortis* do município da Corte integravam a receita geral (TORRES, 2007, p. 219; RODRIGUES, 2008, p. 308; DOMINGUES, 2017, p. 135).

No tocante ao Alvará Régio de 17/06/1809, não havia tributação para os parentes na linha direta (ascendentes e descendentes), mas apenas para parentes na linha colateral, discriminando-se os herdeiros e legatários testamentários dos herdeiros do falecido *ab intestato*, com os primeiros pagando a décima da herança ou legado e os últimos, a décima, se parente até segundo grau, ou a quinta parte da herança ou legado, se parente de grau maior, como se vê na transcrição literal abaixo do Alvará, em português da época:

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

IX. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes do fallecido ab-intestado; com differença, porém, que o herdeiro que for parente do fallecido ab-intestado até o segundo

gráo inclusive, contado na fôrma do Direito Canonico, não poderá ser empossado da herança, sem que tendo feito inventario, e constando por documento autentico a quantia liquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o sello, e com elle pago a décima da herança que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fôra do segundo gráo. E os Ministros a quem toca, farão que os testamenteiros não sejam omissos em dar conta dos testamentos e que de todas as heranças ab-intestado, não havendo herdeiros forçados, se proceda a inventario e entrega judicial para poderem ter lugar estas providencias. (BRASIL, 1809, p. 85)

Deve-se observar que o Alvára acima discriminava os herdeiros testamentários ou não, e, mais ainda, criava uma exação maior para a herança não testamentária de parentes colaterais além do segundo grau. Aqui se trata de um ponto interessante, pois uma legislação velha de mais de dois séculos já previa a discriminação do tributo em face da distância do herdeiro para o falecido, o que na atualidade não vem sendo admitido no Brasil pelo Supremo Tribunal Federal, como se viu no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 854.869, relatora a Ministra Carmen Lúcia, em decisão unânime de 25/08/2015, 2ª Turma (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2015a) e no agravo regimental no Recurso Extraordinário n. 602.256, relator o Ministro Edson Fachin, em decisão unânime de 16/12/2016, 1ª Turma (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016).

Já o art. 19 da Lei n. 1.507, de 16 de maio de 1867 (SENADO FEDERAL, 1867) trouxe uma série de novidades com a instituição de um imposto geral sobre a transmissão de propriedade (transmissão de propriedade e usufruto de imóveis, móveis e semoventes, por título oneroso ou gratuito, inter vivos ou *causa mortis*), com as seguintes inovações no tocante às transferências a título gratuito (doação e sucessão *causa mortis*):

- continuava não havendo a tributação na linha reta, com apenas o imposto do selo proporcional;
- instituiu alíquotas diferentes na sucessão *causa mortis* a depender da classe dos herdeiros ou legatários, indo de 5% para cônjuges por testamento (cônjuges *ab intestato* era 15%) e parentes colaterais até terceiro grau; 10% para parentes de quarto grau; 15% para demais parentes até décimo grau; e alcançava 20% entre estranhos, havendo ainda uma faixa isentiva de 160\$000⁸⁶, o que era um valor modesto;

⁸⁶ Laurentino Gomes (2014, p. 5), utilizando informação do embaixador Joaquim de Souza Leão Filho, tradutor e autor das notas do livro de Ernst Ebel (1972), “O Rio de Janeiro e seus Arredores em 1824”, e de um serviço de atualização de moedas antigas do Parlamento britânico, assevera que quatro mil réis (4\$000) equivaleria a uma libra britânica de 1808 e atualmente a 56 libras (na verdade, no tradução do livro de Ernst Ebel, o tradutor assevera que a libra baixara no ano fatídico de 1814 para três mil réis,

- Já as doações sofriam alíquotas menores, com apenas o imposto do selo para os parentes em linha reta; 2% para doações para cônjuges e colaterais até terceiro grau; 3% para os parentes colaterais de quarto grau; 4% para os demais parentes até o décimo grau; e 10% para doações a estranhos, tudo sem qualquer faixa isentiva.

Chama a atenção a inteligência do legislador imperial com a introdução da tributação favorecida das doações em face das heranças e legados, o que é uma ideia interessante, pois incentivava as antecipações das legítimas e uma mais rápida circulação do patrimônio dos ascendentes para os descendentes. Obviamente que, como se tratava de uma sociedade com expectativa de vida pequena, o efeito de circulação do patrimônio tendia a ser menor, porém para as sociedades atuais, com o incremento da expectativa de vida dos ascendentes, é medida que merece aplicação, proposta esta que é na atualidade defendida pelos professores Luc Arrondel e André Masson (2010) da *Paris School of Economics*.

Posteriormente veio o Decreto n. 5.581, de 31 de março de 1874 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1874), que regulamentou o imposto sobre transmissão de propriedade, com alíquotas que variavam na forma que segue:

- no caso de sucessões e legados - 0,1% para os herdeiros necessários em linha reta; 5% para parentes colaterais até terceiro grau e parentes em linha reta que não fossem herdeiros necessários (filhos havidos fora do matrimônio, por exemplo); 10% para parentes colaterais de quarto grau; 15% para parentes colaterais até o décimo grau, cônjuges *ab instestato* e religiosos professos e secularizados,

porém se recuperara para acima de cinco mil réis em 1824). Considerando que a inflação é um fenômeno que apareceu no século XX, sendo o mundo do século XVIII e XIX de inflação residual, de grande estabilidade (PIKETTY, 2003, p. 171-174), que havia grande estabilidade de longo prazo nas taxas de câmbio das moedas, e extrapolando esta última taxa de conversão para 1867 (cinco mil réis por libra), vê-se que a faixa isentiva do imposto de sucessão e doação *causa mortis* (160\$000, ou seja, cento e sessenta mil réis) alcançaria 32 libras de 1867, algo próximo 1.800 libras atuais, ou seja, em torno de 8 mil reais a preço do câmbio atual (caso se utilize a cotação pela paridade de poder de compra – PPC, mais apropriada, o valor atualizado alcançaria em torno de 5 mil reais). Sobre a estabilidade de preços no século XIX, pode-se acessar o site <https://www.measuringworth.com>, criado pelos Professores Samuel H. Williamson, da Universidade de Miami, e Laurence Officer, da Universidade de Illinois. No caso deste exemplo, a inflação britânica do período de 1808 a 1867, foi negativa, de -0,21% a.a., ou seja, houve deflação nesse período, o que não quer dizer que não houvesse anos com diversos picos de inflação, acima de 5%, mas isso era compensado com anos de deflação (WILLIAMSON, 2019). Thomas Piketty (2013, p. 171-174) anota que a inflação britânica, de 1820 a 1913, foi de -0,2% a.a., completamente em linha com o apurado pelo site citado no período de sessenta anos acima informado, sendo que todos sabiam, no século XIX, que uma libra esterlina valia aproximadamente 5 dólares, 20 marcos alemães e 25 francos franceses, o que mostra também a estabilidade da taxa de câmbio.

qualquer que seja o grau ou a linha de parentesco; alcançando 20% para estranhos (aqui também se incluía os filhos adotivos, na forma do art. 5º, parágrafo único).

- no caso de doações - 0,1% para parentes para herdeiros necessários em linha reta e noivos por escritura antenupcial; 2% entre cônjuges, parentes colaterais até terceiro grau e parentes em linha reta que não fossem herdeiros necessários (filhos havidos fora do matrimônio, por exemplo); 3% para parentes colaterais de quarto grau; 4% entre os demais parentes colaterais até o décimo grau; e 6% entre estranhos.

Com a Constituição de 1891 (art. 9º, *caput* e 3º), os Estados ficaram agora com a atribuição de instituir o imposto sobre transmissão de propriedade, ou seja, estava na competência estadual a tributação das transmissões a título gratuito de sucessão *causa mortis* e doação, e a também a título oneroso, de quaisquer bens e direitos, móveis ou imóveis. O velho imposto de transmissão de propriedade do império, instituído em 1867, passava então à competência estadual. Eis a dicção constante no art. 9º da Constituição de 1891: “É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 3º) sobre transmissão de propriedade” (BRASIL, 1891).

Como exemplo de legislação estadual que passou a regular o imposto sobre a transmissão de propriedade, a Lei paulista n. 15, de 11 de novembro de 1891 (SÃO PAULO (Estado), 1891), que orçava a receita e a despesa para o exercício 1892, estimava a receita total do Estado em 13.986 contos de réis, sendo que estimava a receita com o imposto de transmissão *causa mortis* em 300 contos de réis (2,2% das receitas estaduais) e o imposto de transmissão *inter vivos* (doação e transmissão onerosa) em 2 mil contos de réis (pouco mais de 14% das receitas estaduais). No mais, esta Lei paulista fazia remissão às normas do imposto de transmissão *causa mortis* do Decreto do império n. 5.581, de 31 de março de 1874, acima debatido, nada discorrendo especificamente sobre o imposto de transmissão a título gratuito *inter vivos* (doações).

Já a Lei paulista n. 118, de 03 de outubro de 1892 (SÃO PAULO (Estado), 1892), que fixava a despesa e orçava a receita para o exercício 1893, estimava as receitas do imposto de transmissão *causa mortis* em 3,6% da receita total do Estado (art. 16) e autorizava, em seu art. 21, o governo a revisar o Decreto imperial n. 5.581, de 31 de março de 1874, o que foi feito pelo Decreto do Estado de São Paulo n. 355, de 14 de abril de 1896 (SÃO PAULO (Estado), 1896), que expressamente se refere ao imposto de transmissão no caso de doação e estipulou as seguintes alíquotas para a tributação das doações e sucessão *causa mortis*:

- Doações – 0,5% para parentes em linha reta e noivos por escritura antenupcial; 2% entre cônjuges e parentes colaterais até terceiro grau; 3% para parentes colaterais de quarto grau; 4% entre os demais parentes colaterais até o décimo grau; e 6% entre estranhos (aqui também se incluía os filhos adotivos, na forma do art. 34, parágrafo único). Assim, vê-se que, comparando com o Decreto n. 5.581, de 31 de março de 1874 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1874), aumentou-se apenas a primeira das alíquotas ora citada (de 0,1% para 0,5%), permanecendo as demais inalteradas;
- Sucessões *causa mortis* – 0,5% para os herdeiros necessários em linha reta; 10% para cônjuges por testamento e parentes em linha reta que não fossem herdeiros necessários (filhos havidos fora do matrimônio, por exemplo); 15% para parentes colaterais até o décimo grau e para o cônjuge *ab intestato*; e 20% para estranhos (aqui também se incluía os filhos adotivos, na forma do art. 34, parágrafo único). Assim, vê-se que, comparando com o Decreto n. 5.581, de 31 de março de 1874, passaram-se todos os parentes colaterais para a alíquota de 15% (antes eram alíquotas de 5%, 10% ou 15%, a depender da distância do falecido), bem como aumentou-se de 0,1% para 0,5% dos herdeiros em linha reta, mantendo-se a alíquota para os estranhos.

Vê-se então que a legislação brasileira da maior parte do século XIX não gravava os herdeiros necessários em linha direita (ascendentes e descendentes) e, quando começou a fazê-lo, fez de forma extremamente modesta, com 0,1% ou depois 0,5%, certamente dentro da visão daqueles que viam a sucessão dos descendentes como um dever sagrado de perpetuação do patrimônio familiar, que não pertenceria ao herdeiro, sendo ele apenas um guardião da riqueza familiar, que deveria se perpetuar por gerações, como nos conta Thomas Piketty (2013, p. 810), para justificar a fraca incidência da tributação sucessorial na França do século XIX, e que se aplica por óbvio ao caso brasileiro, quando se sabe a enorme influência francesa no Brasil de então.

Por outro lado, para parentes fora da linha direta, vê-se que a tributação era até mais gravosa do que a dos tempos atuais, atingindo até 20% para os legados aos estranhos, quando se vê hoje no Brasil que a tributação máxima se limita a 8%, conforme a Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992). Na verdade, para parentes fora da linha direta, já o Alvará Régio de 17/06/1809 cobrava a décima dos herdeiros e legatários testamentários, a décima dos parentes de segundo grau do falecido *ab intestato*, e a vigésima

dos parentes de grau maior do falecido *ab intestato*, ou seja, a tributação sucessorial *causa mortis* velha de dois séculos para os parentes colaterais e legatários já era mais gravosa do que a atual, a indicar claramente que se perdeu no tempo a ideia de que parentes colaterais e legatários são meros bafejados pela deusa da fortuna, e uma tributação majorada sobre eles nada teria de excepcional.

Na Constituição de 1934, o imposto de transmissão de propriedade continuou na competência dos Estados, porém somente foram previstos os impostos sobre a transmissão de propriedade *causa mortis* (todos os bens, móveis, imóveis, direitos e semoventes) e sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, a título gratuito ou oneroso, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade. Não mais foi prevista a possibilidade de tributação de doações de bens móveis, semoventes e outros direitos. Ainda a Constituição de 1934 previu que o imposto sobre transmissões de bens por herança ou legado seria progressivo, redação que não mais constou nas Constituições desde então, bem como que a tributação sobre a sucessão *causa mortis* seria igual para os filhos naturais, legítimos ou não. Abaixo, as normas antes citadas da Constituição de 1934:

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

a) propriedade territorial, exceto a urbana;

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;

(...)

§ 4º - O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

(...)

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

(...)

Art. 147 - O reconhecimento dos filhos naturais será isento de quaisquer selos ou emolumentos, e a herança, que lhes caiba, ficará sujeita, a impostos iguais aos que recaiam sobre a dos filhos legítimos. (BRASIL, 1934, grifo nosso)

Vê-se que houve com a Constituição de 1934 uma alteração em relação à tributação da transmissão da propriedade no Brasil, outrora com imposto unificado desde 1867, que alcançava todos os bens, por ato *inter vivos* ou *causa mortis*, passando então a ser tratado

constitucionalmente como um imposto sucessorial *causa mortis*, sobre todos os bens e direitos, e outro *inter vivos* sobre apenas propriedade imobiliária⁸⁷, de forma separada topograficamente pelo Constituinte⁸⁸, afastando a possibilidade de tributação das transmissões de propriedade de bens móveis, direitos e semoventes por atos *inter vivos*, onerosos ou por doações.

Compulsando os anais da Constituição de 1934 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935), encontra-se a explicação para a alteração da redução do campo de incidência do então imposto de transmissão de propriedade, que, agora, para atos *inter vivos*, onerosos ou gratuitos, somente alcançava as transmissões de propriedade imobiliária.

Inicialmente, o Governo Provisório de Getúlio Vargas enviou um anteprojeto de Constituição para a Assembleia Nacional Constituinte de 1934. E nesse anteprojeto, constava em seu art. 15, § 1º:

Art. 15. É da competência exclusiva dos Estados decretar:

§1º impostos de transmissão de propriedade *inter-vivos* e *causa mortis*, de indústria e profissões, bem como o cedular de renda e o territorial. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935, vol. 1, p. 134, grifo nosso)

A redação acima do imposto de transmissão de propriedade em tudo lembrava a dicção do art. 9º, 3º, da Constituição de 1891, esta que simplesmente outorgava poder aos Estados para instituírem impostos sobre a transmissão de propriedade, ou seja, o Governo Provisório de Vargas pretendia manter essa exação de forma intocada, como vinha do Império e da primeira Constituição Republicana, com incidência da tributação sobre as transmissões de propriedade a título gratuito e oneroso, apenas destacando que se tratava de atos *inter vivos* ou *causa mortis*.

Porém, em sessão de 27 de novembro de 1933, o deputado constituinte gaúcho Carlos Maximiliano, que tinha sido relator-geral do anteprojeto do Governo Provisório, passou a presidir a Comissão Constitucional da Assembleia Constituinte, encabeçando a chamada Comissão dos 26 (representantes da bancada dos 20 estados, do Distrito Federal, do Território do Acre e de 4 grupos profissionais – empregados, empregadores, profissionais liberais e servidores públicos), que estava encarregada de apresentar um substitutivo ao anteprojeto do Governo Provisório (FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, 2018), e assim justificou a proposta que ele, Maximiliano, havia apresentado à Comissão do anteprojeto, não acatada neste ponto,

⁸⁷ Este que é o antecedente remoto do atual ITBI – transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, previsto no art. 156, II, da Constituição de 1988.

⁸⁸ Em relação ao estatuído na Constituição da República de 1988, grosso modo, somente difere pela competência atual municipal para o imposto de transmissão de bens imóveis e por agora haver tributação de doações de toda e qualquer propriedade (e não somente imóveis, como em 1934).

e que já espelhava o objetivo de reduzir o campo da incidência do imposto de transmissão de propriedade, em vernáculo da época:

Ideei, portanto, um sistema novo, tomando por base uma outra máxima de finanças - de que o melhor imposto é o mais antigo - resumida por Necker de maneira curiosa e aplicável a finanças e a muitas outras coisas - "não se devem fazer experiências de anatomia em seres vivos".

Tal máxima está esplêndida para o legislador, para todos os que estão organizando um país. Nada de fazer experiências de anatomia em seres vivos.

Conservei, quanto possível, a mesma nomenclatura primitiva. O melhor imposto é mesmo o mais antigo. O indivíduo já se acha acostumado com êle. O sistema e todas as possibilidades de fraude já estão conhecidos, já foram estudados. O Govêrno sabe, exatamente, qual o produto que dele vai auferir. Em certos casos, entretanto, quer para acabar com as demandas, quer para eliminar a dualidade, tive de fazer algumas alterações.

(...)

Estabeleci deixar o imposto de exportação para os Estados, recomendando, todavia, que o fossem gradativamente suprimindo, bem como o de transmissão de propriedade "inter-vivos". Os Senhores, que lêem êsses assuntos de Economia Política, sabem que, em todo o mundo, há uma reação geral contra quaisquer tributos que dificultem a circulação da riqueza. Todos êsses impostos estão, cientificamente, condenados.

Fixar logo um prazo para extingui-los é perigoso, porque a República Argentina determinou que, em 1853, ficariam abolidos os impostos de exportação, mas veio a guerra do Paraguai, surgiram dificuldades financeiras e foi preciso reformar a Constituição, para permitir a criação do onus fiscal, novamente. Não é possível fixar prazo numa Constituição. É melhor apenas, recomendar. Além disto, eu proibia os impostos inter-estaduais, e até os inter-municipais, que a Constituição de 91 permitia. A Comissão alterou o meu plano em alguns pontos, e eu, por mais que respeite a sua opinião, não posso acompanhá-la, neste particular. Fracionou, por exemplo, o imposto de renda. Mandou que os Estados cobrassem o imposto cedular, e União o global. Isso quebrava o sistema. O mesmo imposto seria cobrado pela União e pelos Estados. Não é difícil provar que cedular e global, redundam na mesma coisa. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935, vol. 1, p. 430-432, grifo nosso)

A transcrição acima claramente demonstrava a resistência a um imposto geral sobre transmissão de propriedade *inter vivos*, como até então tinha sido atribuído aos Estados. Veja-se que não havia qualquer objeção ao imposto de transmissão *causa mortis*, porém o deputado Carlos Maximiliano advogava a supressão de qualquer imposto sobre transmissão de propriedade *inter vivos*, onerosa ou gratuita.

Interessante a visão acima, não por combater a incidência do imposto de transmissão de propriedade a título oneroso, pois inegavelmente isso é um óbice à circulação de riqueza e regularização de ativos (como atualmente se vê com o ITBI), mas por não perceber que as transmissões de propriedades a título gratuito (doações) estão imbricadas com o imposto sucessorial *causa mortis*, e que a ausência de tributação de doações enfraquece a tributação

sucessorial *causa mortis* e é um meio de elidir o imposto de heranças e legados. Um ponto interessante é que nos Estados Unidos o imposto de doação havia sido revogado em 1926, porém foi restabelecido em 1932 (BECKERT, 2008, p. 188), e isto passara despercebido (ou era desconhecido) do deputado Carlos Maximiliano, dentro dos esforços para reerguer as finanças norte-americanas após o *crash* de 1929, bem como evitar as elisões em desfavor da tributação patrimonial *causa mortis*.

Já na sessão de 19 de dezembro de 1933, o deputado constituinte Prado Kelly propusera um plano de racionalização tributária e, dentre outras medidas, advogava a existência apenas da tributação da transmissão da propriedade imobiliária, urbana e rural, por ato *inter vivos* ou *causa mortis*, propondo reduzir ainda mais o campo de incidência do imposto de transmissão de propriedade, que deixaria de fora todos os bens móveis, semoventes e direitos (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935, vol. 2, p. 411-412).

Interessante também anotar que os deputados apresentaram centenas de emendas ao anteprojeto do Governo Provisório, como a de n. 456, apresentada pelos deputados Lino Leme e Antonio Covelo, com excerto abaixo transcrito no que interessa:

Substitua-se o artigo 15 pelo seguinte:

"E' da competência exclusiva do Estado decretar impostos:

(...)

3º, sobre transmissão de propriedade. A taxa de transmissão inter-vivos não poderá exceder de 5 %; a referente a transmissão causa-mortis será gradativa e não poderá exceder de 5 % na linha reta, de 10 % entre cônjuges e de 20 % na linha colateral;

(...)

No segundo inciso se compreendem o imposto territorial e os demais que recaírem sobre a propriedade imobiliária, os quais o Estado costuma repartir com os município.

A fixação de limite de taxas na transmissão da propriedade tem por fim facilitar a circulação da riqueza, na inter-vivos, e evitar o confisco disfarçado, na causa-mortis.

Sala das Sessões, 18 de Dezembro de 1933. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935, vol. 3, p. 89-90)

Interessante mais uma vez anotar que, na emenda acima, as alíquotas para a sucessão *causa mortis* na linha colateral são maiores do que as que existem atualmente.

Na mesma linha acima, com redução da presença dos impostos de transmissão *inter vivos*, vê-se discurso do deputado baiano Marques dos Reis, na sessão de 18 de janeiro de 1934, inclusive defendendo uma tributação progressiva de renda e sucessão *causa mortis* e doações:

Diminuição gradual e substituição equitativa dos impostos sobre quaisquer transmissões intervivos e sobre a produção agrícola, pecuária e manufatureira, por impostos diretos e progressivos sôbre a renda, Heranças, legados, doações e terras não aproveitadas dentro de certo periodo, conforme a sua localização. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935, vol. 6, p. 204)

Quando foi apresentado o substitutivo da Comissão Constitucional (Comissão dos 26, presidida por Carlos Maximiliano) ao anteprojeto do Governo Provisório, a redação, na parte que aqui interessa, veio assim redigida:

Art. 15. É da competência exclusiva dos Estados decretar:

1º, impostos sôbre:

- a) a transmissão da propriedade imobiliária e versão de imóveis para a formação de sociedades;
- b) a propriedade territorial;
- c) as vendas, mesmo á consignação, efetuadas por produtores, industriais e comerciantes, sem discriminação quanto à natureza ou procedência dos produtos;
- d) consumo de gazolina, ou de outro combustível de motor de explosão;

2º, sêlos, quanto aos atos emanados dos seus governos e aos negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual.

Art. 16. É proibida a dupla tributação.

Parágrafo único. O imposto sôbre a transmissão de bens corpóreos cabe aos Estados em cujo território se achem situados, e, sôbre a transmissão causa mortis de créditos, títulos e demais bens incorpóreos, ao Estado em que estiver aberto a sucessão. Quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado onde os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935, vol. 11, p. 220)

Trata-se de redação defeituosa, pois deixou de incluir integralmente o imposto de sucessão *causa mortis* no art. 15, fazendo-o em duas partes, com as transmissões imobiliárias *causa mortis* no art. 15, 1º, a), e os demais bens de herança e legados no parágrafo único do art. 16. Ademais, ficou claro que somente haveria imposto de transmissão *inter vivos* sobre a propriedade imobiliária, por ato gratuito ou oneroso. Apresentadas emendas ao substitutivo, a Comissão terminou por acatá-las, colocando nas rendas dos Estados o imposto sobre transmissão *causa mortis* e sobre a propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive sua incorporação ao capital de sociedade (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1935, vol. 17, p. 15).

Nas Constituições de 1937 (art. 23, I, “b” e “c”) e 1946 (art. 19, II e III), continuou a competência para os Estados, nos mesmos moldes da Constituição de 1934, apenas não havendo a previsão de que o imposto sobre transmissões de bens por herança ou legado seria progressivo (art. 128 da Constituição de 1934) ou que seria igual para os filhos naturais, legítimos ou não (art. 147 da Constituição de 1934).

Na prática o regime instituído em 1934 para o imposto de transmissão terminou moldando a tributação da transmissão da propriedade no Brasil desde então, que somente foi alterada para incluir na tributação das doações todas as transmissões de quaisquer propriedades (e não somente imóveis), associando esta tributação das doações à tributação *causa mortis*, na Constituição de 1988.

De ressaltar que, com a Emenda Constitucional n. 5 de 1961 à Constituição de 1946, o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades passou à competência dos municípios (art. 29, III, da Constituição de 1946), mas por pouco tempo, pois a Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional n. 18/1965 devolveu-o à competência estadual.

Dessa forma, vê-se que o regime de tributação de transmissão de propriedade se manteve essencialmente intocado de 1934 a 1965, com tributação das sucessões *causa mortis* no âmbito estadual, e tributação da transmissão de propriedade imobiliária por atos *inter vivos*, a título gratuito e a título oneroso, passando para o âmbito municipal transitoriamente em 1961.

Interessante ressaltar que no período após 1934 surgiram legislações estaduais com uma imposição de alíquotas elevadas para o imposto de sucessão *causa mortis*, mormente em desfavor de parentes na linha colateral e legatários, inclusive variando com o montante da herança, como se vê, por exemplo, no art. 5º da Lei do Estado de Minas Gerais n. 9, de 1º de novembro de 1935, *verbis*:

Art. 5º – O imposto de sucessão nas heranças e legados será cobrado nas seguintes bases:

I – Dos descendentes, ascendentes, cônjuges e filhos adotivos: nas heranças até 25 contos, 4%; de mais de 25 contos até 50 contos, 5%; sobre o que exceder de 50 contos cobrar-se-ão 6%.

II – Dos irmãos: 10% até 50 contos; 15% até 100 contos e 20% sobre os valores excedentes.

III – Dos colaterais até o 4º grau civil: 20% até 50 contos; 25% até 100 contos e 30% sobre os valores excedentes.

IV – Dos demais colaterais e estranhos: 30% até 50 contos; 40% até 100 contos e 50% sobre os valores excedentes.

Parágrafo único – Sendo os sucessores espontaneamente residentes fora do país, sem que o façam a serviço público, pagarão, além das taxas acima, mais 10%. (MINAS GERAIS, 1935)

O mesmo quadro acima se via na Lei paulista n. 13, de 22 de novembro de 1947, que instituíra alíquotas progressivas que aumentavam com a distância que os herdeiros ou legatários tinham do *de cuius*, com acréscimo também com o montante da herança ou legado, com alíquotas acima de 50% no caso das maiores heranças e legados para parentes além do sexto

grau e estranhos, bem como uma alíquota teto máxima de 25% para as maiores heranças de parentes em linha reta (SÃO PAULO (Estado), 1947).

Assim, claramente não é verdade a ideia difundida de que nunca houve uma tributação mais gravosa sobre sucessões *causa mortis* no país, pois, para colaterais e legatários, as alíquotas eram bastante altas (e chama atenção a Lei paulista antes referenciada, que foi de encontro a uma tradição de baixa imposição para os ascendentes e descendentes). Em todo caso, forçoso reconhecer que a tributação *causa mortis* sempre teve baixa participação nas rendas estaduais, como se pode ver pelo orçamento do Estado de São Paulo de 1951, aprovado pela Lei n. 852, de 21 de novembro de 1950, quando se via que o imposto sobre transmissão *causa mortis* era estimado em 2,3% das receitas tributárias para o ano fiscal de 195⁸⁹ (SÃO PAULO (Estado), 1950).

Com o advento da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965 (*Art. 9º - Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia*), que reformou o sistema tributário nacional, houve uma alteração de fundo no regime do imposto de transmissão de propriedade, que, mantendo apenas a competência estadual (excluindo a novel competência municipal para o imposto de transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos* prevista na Emenda Constitucional n. 5 de 1961), passou a abranger unicamente as transmissões de bens imóveis (e os direitos a eles relativos, salvo os de garantia, imunizando ainda a incorporação de bens imóveis ao capital social de empresas) transmitidos a título gratuito ou oneroso, *inter vivos* ou *causa mortis*, com alíquota máxima definida em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar, deixando de fora os bens móveis, semoventes e demais direitos da tributação *causa mortis* e doação.

O Ato complementar n. 27, de 8 de dezembro de 1966, em seu artigo 8º, fixou as alíquotas máximas das transmissões imobiliárias em 0,5% para as compreendidas dentro do Sistema Financeiro da Habitação, 1% para as onerosas e 2% para quaisquer outras transmissões, estas últimas que englobavam as doações e sucessões *causa mortis*. Posteriormente, a Resolução Senado Federal n. 99, de 16 de setembro de 1981, alterou as alíquotas do imposto de transmissões imobiliárias, passando para 4% no caso de doações e sucessões *causa mortis*.

⁸⁹ Percentual similar ao que constou na Lei paulista n. 15, de 11 de novembro de 1891 (SÃO PAULO (Estado), 1891), que orçava a receita e a despesa para o exercício 1892. Interessante que em mais de meio século a produtividade arrecadatória do imposto sobre sucessão *causa mortis* continuava a mesma para os cofres paulistas.

Vê-se claramente quão modestas passaram a ser as alíquotas das transmissões (apenas imobiliárias) por doações e sucessões *causa mortis* no regime após a Emenda Constitucional n. 18/1965.

A partir do Código Tributário Nacional de 1966 (art. 35, parágrafo único), passou a vigorar o regime do valor líquido dos quinhões (tipo *inheritance tax*), afastando a possibilidade de se tributar a herança bruta (tipo *estate tax*), como nos relata Aliomar Baleeiro:

Exigido outrora sobre a herança bruta, hoje segue critério mais racional: base no valor líquido dos quinhões e legados. Esse critério veio a coincidir com a tendência a considerar-se tal imposto como tributo de caráter direto e pessoal sobre o herdeiro, e não o imposto real sobre o monte ou espólio. (BALEIRO, 2003, p. 261)

Noticia Ricardo Lobo Torres (1992, p. 83) que, até a Reforma Tributária feita pela EC n. 18/65 à Constituição de 1946, o imposto de transmissão *causa mortis* era progressivo e levava em conta a posição do herdeiro na linha da vocação da sucessão hereditária. Com tal Emenda, houve uma virada ideológica, com a alíquota máxima sendo firmada pelo Senado Federal, que sempre escolheu alíquotas muito baixas (primeiramente 2% e depois 4%), inviabilizando na prática a progressividade do imposto, que teve como fundo argumentos economicistas, com alegação de ser necessário manter incólume o patrimônio familiar, principal poupança para conduzir ao desenvolvimento do país.

Interessante ressaltar que a própria Comissão de Reforma Tributária de 1965 recorria a argumentos simplistas, como a pretensa facilidade de administração do imposto ou uma isonomia às avessas com os títulos ao portador (estes é que deveriam ser extintos, como foram no Plano Collor), para enfraquecer a imposição de tal tributo, como se vê na passagem que segue:

No que tange às transmissões *causa mortis* a norma importará em simplificar consideravelmente a administração do imposto, eliminando controvérsias e fatores de atrito entre o fisco e o contribuinte, certamente mais graves e custosas que a redução sofrida pela produtividade do tributo. Além disso, a eliminação do imposto sobre as transmissões *causa mortis* de bens móveis fará desaparecer a desigualdade de tratamento fiscal que hoje resulta da virtual imunidade dos títulos ao portador, por contraste com os bens de outras naturezas. (ANTEPROJETO DE LEI, 1965, p. 27)

Por mais incrível que possa parecer aos olhos da modernidade, no Brasil, toda a discussão sobre o aperfeiçoamento do imposto de herança e doação sofreu influência do princípio do desenvolvimento econômico, como se tal imposto fosse incompatível com o desenvolvimento do país, como nos relata Ricardo Lobo Torres:

O imposto *causa mortis* sofreu a influência do princípio do desenvolvimento econômico. A este se deve a contenção das alíquotas e o abandono da personalização, eis que prevaleceu a tese de que se não deveria pulverizar a herança de imóveis, com prejuízo especialmente para a agricultura. Foi esse mesmo princípio do desenvolvimento econômico, em franca antinomia com a ideia de justiça tributária, que levou a Constituição a excluir, entre a EC 18/65 e o advento da CF88, a incidência do *causa mortis* sobre bens móveis, pois se partiu da convicção de que era necessário manter a inteireza e a concentração familiar do patrimônio representando por papéis e títulos, necessários à saída do estágio de economia subdesenvolvida e pré-capitalista. (TORRES, 2007, p. 229)

Aliomar Baleeiro estranha a opção política da Emenda Constitucional 18/1965, *verbis*:

A emenda n. 18, de 1965, e a Constituição de 1967 o permitiram apenas quanto à transferência, por sucessão de imóveis. É a política tanto mais estranha, quando, no estado atual do desenvolvimento econômico do Brasil, a riqueza mobiliária (estoques comerciais, fundo de comércio, ações de sociedades anônimas, dívidas ativas etc.), cada vez mais sobrepuja o valor das terras e edifícios. (BALEEIRO, 2003, p. 261)

Na verdade, o retrocesso da Emenda Constitucional n. 18/1965 demonstrou a total desconexão do legislador brasileiro do que acontecia no exterior. Em nenhum momento se teve no Brasil uma discussão mais séria sobre progressividade do imposto de herança e doação, tendo aqui chegado ao extremo de excluir de sua incidência a maior parte das riquezas do país, que são os valores mobiliários e bens móveis, no período de 1965-1988, como nos relata acima Aliomar Baleeiro. Na verdade, em termos de tributação de sucessão *causa mortis*, foi um enorme retrocesso, pois, pela primeira vez desde 1809, a tributação de heranças e legados somente alcançava a propriedade imobiliária. Em termos de tributação de doações, desde 1934, somente se tributava as doações de propriedades imobiliárias, ou seja, o regime da Emenda Constitucional n. 18/1965 era o mesmo da Constituição de 1934 para a tributação das doações, mas foi um claro retrocesso no tocante à tributação da sucessão *causa mortis*, por reduzi-la apenas às transmissões das propriedades imobiliárias.

Somente uma sociedade adormecida por um regime de força poderia aceitar que a tributação sucessorial *causa mortis* pudesse somente alcançar as propriedades imobiliárias. Trata-se de uma clara manobra para favorecer os contribuintes mais abonados, que conseguiram livrar parcela mais expressiva de seu patrimônio da tributação sucessorial, majoritariamente composta por títulos, dinheiros, bens móveis, ações e demais direitos.

Em todo caso, se agora somente se tributava a transmissão da propriedade imobiliária em doações e sucessões *causa mortis*, ainda ocorreu um completo achatamento das alíquotas que gravavam tais patrimônios. Assim, a Lei paulista n. 9.591, de 30 de dezembro de 1966 (SÃO PAULO (Estado), 1966), do estado mais rico da federação, já dentro das balizas da

Emenda Constitucional n. 18/1965 e do Ato complementar n. 27, de 8 de dezembro de 1966, em seu art. 48, definia a alíquota de 2% para o imposto de transmissão a título gratuito (doação e *causa mortis*), para qualquer donatário, herdeiro ou legatário, ou seja, já fora de há muito superados os tempos das décimas ou quintas partes sobre as heranças, legados e doações, resumindo-se a tributação a meros 2% dos patrimônios herdados, legados ou recebidos em doação, de forma similar ao que tinha ocorrido na Europa do século XIX. Toda a discussão sobre alíquotas quase confiscatórias que ocorrera nos Estados Unidos e Europa (PIKETTY, 2013, p. 805, 811 e 815-822) após a Segunda Guerra Mundial não tinha sensibilizado o legislador brasileiro, o qual teve a pachorra de, a partir de 1965, reduzir a base de incidência para somente a propriedade imobiliária urbana, com uma alíquota de 2% sobre o *quantum* transmitido a título gratuito.

As Constituições de 1967 e a Emenda n. 1/69 à Constituição de 1967 mantiveram o mesmo regime da Emenda Constitucional n. 18/1965, apenas determinando que o Senado Federal receberia uma proposta do Poder Executivo (Constituição Federal de 1967) ou do Presidente da República (EC n. 1/69) para definição da alíquota máxima.

Deve-se anotar que, após o Ato Complementar n. 27, de 8 de dezembro de 1966 (2%), veio novo teto com a Resolução Senado Federal n. 99/1981 (4%), continuando a incidir apenas sobre transmissões a título gratuito de bens imóveis, em percentuais muito módicos.

5.2. Panorama atual no âmbito da Constituição da República de 1988

Com a Constituição de 1988, o imposto de transmissão sobre herança, legado e doação continuou no âmbito estadual, porém se restabeleceu sua incidência sobre bens imóveis, móveis e quaisquer direitos, com a redação abaixo transcrita (com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/1993, que apenas reorganizou topologicamente as normas):

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;
 - 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, 1988)

Com a redação acima, restabeleceu-se a tributação das doações sobre todos os bens e direitos, que tinha sido reduzida apenas para as propriedades imobiliárias desde 1934, bem como se reestabeleceu a incidência da tributação *causa mortis* sobre todos os bens e direitos, a qual tinha sido amputada para apenas as propriedades imobiliárias pela Emenda Constitucional n. 18/1965.

Para compreender a virada dada pelo Constituinte de 1988, necessário compulsar os anais da Assembleia Nacional Constituinte de então para estudar os motivos que levaram a esta roupagem da tributação *causa mortis* e doação, a qual, em termos de campo de incidência do tributo, reestabelecia o regime anterior à Constituição de 1934.

Em 05 de julho de 1985, o então Presidente da República, José Sarney, enviou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição n. 43, que convocava uma Assembleia Nacional Constituinte com os parlamentares eleitos no final de 1986, com instalação prevista para 1º/02/1987, convertida em 27 de novembro de 1985 na Emenda Constitucional n. 26 à Constituição de 1967/1969 (SENADO FEDERAL, 1985), que efetivamente convocou a Assembleia Nacional Constituinte. Logo após, em 3 de setembro de 1985, o Presidente da República fez instalar Comissão para elaborar anteprojeto constitucional, presidida por Afonso Arinos de Melo Franco, e, no anteprojeto publicado no Diário Oficial da União de 26 de setembro de 1986, constou:

Art. 138 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

I – aquisição, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;

II – doações e transmissões causa mortis de quaisquer bens ou valores;

(...)

§ 1º – O imposto sobre a aquisição, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, compete ao Estado onde estiver situado o imóvel, e incide na hipótese de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, e respectivas cessões. O imposto a que se refere o inciso II deste artigo compete ao Estado em que esteja situado o imóvel, ainda que a sucessão seja aberta no exterior; e, em se tratando de bens móveis, àquele em que se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador. (SENADO FEDERAL, 1986, grifo nosso)

Vê-se que o Anteprojeto da Comissão já alargara o campo de incidência do Imposto transmissão *causa mortis* e doação, para todos os bens móveis, imóveis, semoventes e demais direitos, como ocorria no regime anterior à Constituição da República de 1934.

Compulsando as audiências públicas que ocorreram nos trabalhos da Assembleia Constituinte, há interessante passagem com o Auditor-Fiscal da Receita Federal Osiris Lopes Filho, posteriormente Secretário da Receita Federal, na Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, em sessão de 05 de maio de 1987:

Considero também adequado estabelecer-se na competência da União os Impostos sobre o Patrimônio Líquido, sobre Heranças e Doações e o Imposto Extraordinário de Guerra, ainda que eu veja como matéria altamente sensível a tributação desses bens. Acho que em matéria tributária não se deve ser emocional; deve-se considerar a viabilidade e os efeitos que esses tributos eventualmente possam ter. Quer dizer, socialmente, sobre o modelo da justiça tributária, principalmente baseado no princípio da progressividade e no princípio da personalização da tributação, teríamos um complemento na tributação do Imposto de Renda, na medida em que tributássemos o patrimônio líquido das pessoas físicas e jurídicas e as heranças e doações. Assim, fecharíamos todo o círculo da tributação, pois na realidade a tributação sobre o imposto de Renda incide basicamente sobre o dinamismo da atividade econômica; não atinge o setor do patrimônio, que é um rendimento já cristalizado.

Entretanto, essas tributações podem gerar terríveis distorções: fuga de capitais e omissões. E, em realidade, os países que têm praticado tributação sobre a riqueza, sobre o luxo, têm enfrentado crises sociais terríveis. Esses tributos não são rentáveis financeiramente; representam muito pouco em termos de contribuição para o Orçamento. Trabalhei em 1979 – para terem uma idéia de como é difícil essa tributação – produzindo cerca de 10 anteprojetos sobre a tributação de heranças e doações e nenhum deles chegou a ser divulgado oficialmente. O que ocorria? Era feito o projeto, começava a sua discussão em determinados setores, havia veto e nós o atenuávamos. O projeto foi derrotado sem ser levado à discussão pública, embora se compusesse num dos objetivos do então Governo e das diretrizes do ex-Presidente Figueiredo. Derrotado por volta de junho de 1979 ou 1980, em novembro ou dezembro tivemos, através de outro tributo, uma elevação da alíquota de 100% que incidiria exatamente sobre as heranças e doações. O Senado Federal aumentou a alíquota do Imposto de Transmissão *Inter vivos* de 1 para 2% e *causa mortis* de 2 para 4% e ninguém falou, porque já era uma tributação consagrada no País. (SENADO FEDERAL, 1987a, p. 155, grifo nosso)

Inicialmente, chama atenção a fala de Osiris Lopes sobre as modestas alíquotas, as quais, dobradas, ninguém se lembrou de reclamar, quando feito pela Resolução Senado Federal n. 99, de 16 de setembro de 1981, como já anotado anteriormente. O ex-Secretário Osiris Lopes Filho aponta ainda uma questão interessante, que é a vinculação do imposto de doações e sucessão *causa mortis* ao imposto de renda, o que será analisado em item mais à frente.

Nos debates na Subcomissão de Tributos, Participação das Receitas, na qual, o relator, Deputado Fernando Bezerra Coelho, defendeu a tributação das doações e sucessões *causa*

mortis com base ampla, para todos os bens e direitos, rejeitando limitação somente para bens imóveis, o que terminou tendo apoio da Subcomissão, como se viu na votação do anteprojeto da Subcomissão, em sessão de 22 de maio de 1987:

O SR. PRESIDENTE (Benito Gama): – O Sr. Constituinte Jesus Tajra requer destaque para suprimir no art. 14, item 12, a expressão “quaisquer bens”, substituindo-a por “bens imóveis”.

O SR. CONSTITUINTE JESUS TAJRA: – Sr. Presidente, essa expressão, que dá ao Estado a competência de tributar sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos e não limitado a imóveis, de valor concreto, tem amplitude tal que daria margem a tributar até sobre os móveis residenciais de família, porque não está estipulada a distinção de uso pessoal, até o dinheiro, qualquer que fosse seu valor. No meu entender, isso gerará complicações quando se transmitir ao legislador comum, sobretudo na área estadual, essa amplitude dada com a expressão “quaisquer bens”. Eu preferiria limitar isso. É o art. 14, item 2. “transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos”. Essa expressão “quaisquer bens” é que eu gostaria de restringir para estabelecer uma paridade com transmissão *inter vivos* de bens imóveis, por natureza de ação física, bens e direitos reais sobre esses imóveis, exceto o de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição. De modo que e tal essa amplitude que poderia gerar instrumento de injustiça, alcançando coisas que deveriam estar livres dessa tributação. Eu só pediria que se restringisse a fim de lhe dar paridade com o item anterior.

O SR. RELATOR (Fernando Bezerra Coelho): – O parecer do Relator é contrário. Ele entende que a instituição desse nosso imposto causa mortis, heranças e doações tem como objetivo sobretudo taxar as grandes fortunas e heranças, para incidir sobre quaisquer bens, inclusive títulos, ações e outras coisas.

O SR. PRESIDENTE (Benito Gama): – Submeto a matéria à votação. (Procede-se a votação.) O SR. PRESIDENTE (Benito Gama): – O resultado foi dois votos “sim” e treze votos “não”. Foi então rejeitada. (SENADO FEDERAL, 1987a, p. 236)

Vê-se que o deputado Jesus Tajra queria era manter o mesmo regime da Emenda Constitucional n. 18/1965, que havia limitado a incidência do imposto sucessorial somente aos bens imóveis. Interessante que ele faz uma comparação com o imposto de transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos* (o atual ITBI), que são impostos de naturezas completamente diversas, já que este último é um mero imposto registral, como requisito para a regularidade da propriedade imobiliária, mas que não implica em qualquer acréscimo patrimonial em favor dos intervenientes. Já o relator captou com amplitude a ideia de um imposto sucessorial, visto que se aplicaria a taxar os grandes patrimônios herdados ou doados, imobiliários e mobiliários.

Já na Comissão de Sistematização, que recebeu os relatórios das Subcomissões e apreciou as emendas dos parlamentares, vê-se interessante debate na sessão de 02 de outubro de 1997, no qual o deputado carioca Brandão Monteiro propunha emenda para que fosse acrescentado ao direito de herança um imposto progressivo:

O SR. CONSTITUINTE BRANDÃO MONTEIRO: – Sr. Presidente e Srs. Constituintes: A presente emenda objetiva compatibilizar o § 36 do art. 5º, com o que estatui o § 3º do art. 177. O Brasil registra o maior índice de concentração de renda do mundo, superior aos Estados Unidos, à Alemanha e à França. O IBGE, em 1980, estabeleceu os números: 5% da população, em 1980, detinha 30% da renda nacional. Como consequência, maior ainda é a concentração do patrimônio do País. 5% detêm mais de 43% do patrimônio nacional. Os impostos que incidem sobre o patrimônio, o IPTU, o ITR sobre veículos automotores e sobre a herança chamada "Transmissão Causa mortis, são extremamente moderados, estimulando a concentração do patrimônio. A partir de 1964, o Imposto Sobre Herança foi drasticamente reduzido, deixando de incidir sobre bens móveis, tendo a sua alíquota fixada em 2%; hoje, em 4%. Antes, a alíquota era progressiva e atingia até 29%, quando o legatário não era parente do testador. O Imposto Sobre Herança é poderoso instrumento para estimular a melhor distribuição de renda e patrimônio no País. Em quase todo o mundo sua alíquota é progressiva. E não me venham dizer aqui que seja uma proposta socialista. Ao contrário, é uma proposta dos países capitalistas para democratizar inclusive o patrimônio. Espero que a Assembléia Nacional Constituinte, através da Comissão de Sistematização, busque aprovar esta emenda, porque vejo muitos criticarem o Estado, muitos criticam dizendo que o Estado é um devorador do patrimônio, que o Estado gasta muito. Mas na hora em que se quer discutir e distribuir melhor a renda e o patrimônio, há aqueles que são eternos defensores da iniciativa privada, e parecem esquecer a necessidade de se aumentar, sobretudo, as rendas do Estado. É isso o que eu diria, Sr. Presidente. O texto simplesmente acresce que é garantido o direito de herança, e sobre ele haverá o imposto progressivo. (SENADO FEDERAL, 1987b, p. 253)

O direito de herança nunca havia sido previsto como direito fundamental nas Constituições anteriores, situação que mudou com a Constituição de 1988, que o previu no art. 5º, XXX (“é garantido o direito de herança”). Até então a questão de herança era matéria apenas de direito civil. O posicionamento acima buscava vincular o direito de herança a um imposto progressivo sobre sucessão *causa mortis*, resgatando a inteligência do art. 128 da Constituição de 1934 (“Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”), porém, anote-se, a Constituição pretérita citada não tratava a herança como um direito fundamental, mas apenas a submetia a um imposto progressivo.

Ainda, relevante a preocupação do deputado constituinte ao apontar o problema secular e permanente de nossa extrema desigualdade de renda e riqueza, o qual, passados hoje mais de 30 anos, continua insolúvel e sem melhoria apreciável, sendo que, na visão dele, a ausência de uma tributação progressiva sobre sucessões *causa mortis* seria um meio de concentração de renda e riqueza. Interessante notar ainda que o deputado apontava o retrocesso neste tipo de tributação após 1964 (*rectius*, após a Emenda Constitucional n. 18/1965), pois

antes dessa inovação constitucional havia alíquotas bem maiores para legatários não parentes do testador⁹⁰.

A proposta do deputado Brandão Monteiro foi apoiada pelo Senador carioca Nelson Carneiro, nos termos que seguem:

O SR. CONSTITUINTE NELSON CARNEIRO: – Sr. Presidente, Srs. Constituintes, o Plenário acaba de rejeitar a Emenda Pompeu de Sousa, e agora examinamos a Emenda Brandão Monteiro, que diz o seguinte: "É garantido o direito de herança sujeito ao imposto progressivo". O argumento contra esse dispositivo é a invocação do art. 177, do projeto em exame. Diz no § 1º, no número 1: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituírem impostos sobre: 1) Transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direito". Quero louvar nessa parte o Relator, porque incluiu as doações, que não figuravam nos textos anteriores. Mas o ponto principal é exatamente este, é o § 3º, que diz: "As alíquotas do imposto de que trata o inciso 1, que é o *causa mortis*, e é a doação, poderão ser progressivas." Nós iremos votar, daqui a quinze dias, esse dispositivo. Não obriga que sejam progressivas; diz: "poderão ser". E não excederão os limites estabelecidos em resolução do Senado da República. Quando comecei, há mais de cinquenta anos, a minha carreira de advogado, no Rio de Janeiro, a alíquota para o filho era uma; para o sobrinho era outra; para o primo era outra; e para um estranho era 40% da herança. Nós, agora, fazemos um dispositivo. Vejo aqui ao lado os aplausos do nobre Constituinte Bernardo Cabral. Era isso naquele tempo. Agora, dizemos que o filho, aquele que tem o sangue do que morre, que é o continuador do seu nome, o responsável pela sua família, este vai pagar a mesma coisa que a pessoa estranha à família. Ali, o Senado não distingue, fixa uma cota de 4%. Eram 2% e passou para 4%. Então, tanto faz deixar para o filho, para o irmão, para o sobrinho, como para um estranho. Isso não é possível! É preciso que o imposto seja progressivo, e não como está aqui: "Poderá ser progressivo". Estamos imaginando que, amanhã, uma emenda dirá que deverão ser progressivos. Quando é que podemos assentar, hoje, que a emenda de amanhã dirá o que deverá ser? Por isso, Srs. Constituintes, penso que a emenda deverá ser aprovada, para que o filho pague menos do que o estranho. Isso acontece em todos os lugares do mundo. Na Inglaterra, o estranho paga 50% de imposto, a metade, porque ele não faz parte da família. Como está, vamos unificar todos: estranhos e familiares. Não defendemos a família, não defendemos os continuadores do nome, os que padeceram, mas também estamos estendendo a mesma proteção a todos os beneficiários. Não são herdeiros legítimos, mas herdeiros testamentários. Isso é importante. Não são os herdeiros que resultam do sangue, mas aqueles que podem resultar do testamento. Por tudo isso, Sr. Presidente, penso que a aprovação dessa emenda é justa e deve merecer o apoio desta Casa. (Palmas). (SENADO FEDERAL, 1987b, p. 253-254)

O Senador Nelson Carneiro resgata a história do imposto sobre sucessão no Rio de Janeiro, quando havia alíquotas diferenciadas para parentes fora da linha reta e legatários, lembrando que um estranho legatário chegara a pagar 40% de alíquota de imposto de sucessão *causa mortis* no Rio de Janeiro, isso antes da inovação da Emenda Constitucional n. 18/1965,

⁹⁰ Como se viu anteriormente, com as Leis mineira e paulista dos anos 1930 e 1940.

pugnando para que houvesse alíquotas diferentes a depender do grau de parentesco ou de ser estranho ao sucessor⁹¹, como ocorrera até a Reforma Tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965.

Opondo-se à emenda acima, o deputado constituinte Francisco Dorneles alegou que o relator teria sido muito feliz na inclusão da herança no título que tratava dos Direitos e Liberdades Fundamentais, pois a herança seria um direito da pessoa, um direito fundamental da pessoa humana. Nessa ordem de ideia, não caberia falar em imposto progressivo no Título que tratava dos Direitos e Liberdades Fundamentais, mas que deveria fazê-lo no Título da tributação, onde, inclusive, a redação em discussão na Comissão de Sistematização já asseverava que o imposto de herança poderia ter alíquota progressiva, com máximo fixado pelo Senado Federal.

Apoiado pelo relator da Comissão de Sistematização, o deputado Bernardo Cabral, a emenda do deputado Brandão Monteiro foi rejeitada por 54 (NÃO) a 38 (SIM) dos membros da Comissão (SENADO FEDERAL, 1987b, p. 254-255).

Com os debates acima, no final, foi instituído no âmbito dos Estados e do Distrito Federal a competência para instituir um imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, com alíquota máxima fixada pelo Senado Federal, o que terminou ocorrendo com a publicação da Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992), que fixou a alíquota máxima em 8%. Em termos de uma verdadeira progressividade, o debate continua interdito até os dias atuais, pois uma alíquota máxima em apenas 8%, tanto para doações, como para heranças e legados, limita e quase inviabiliza a progressividade (TORRES, 2007, p. 228).

Deve-se reconhecer que sequer se colocou (ou se coloca) no debate público brasileiro uma revisão do imposto sobre doações e heranças, mesmo em desfavor dos cidadãos mais abonados do país, como ocorreria com a adoção de um imposto verdadeiramente progressivo sobre heranças e doações.

Nessa linha de irrelevância do debate e de uma verdadeira conscientização fiscal, até hoje não veio a lume a lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição de 1988, que visa regular a imposição do imposto de herança e doação no caso do doador ter domicílio ou residência no exterior ou quando o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, deixando que os Estados legislem plenamente sob

⁹¹ É lembrar que o tratamento diferenciado dos herdeiros em linha direta e os colaterais ou legatários era uma tradição que vinha pelo menos desde o Alvará Régio de 17/06/1809.

tal matéria (art. 24, § 3º, da CR88), a avultar os conflitos federativos pela falta de uniformidade das legislações na espécie.

Na verdade, a ausência de tributação progressiva sobre doações e heranças é mais um instrumento de concentração de patrimônio e perpetuação de desigualdade intergeracional no Brasil, pois sequer há o debate com alguma profundidade do aperfeiçoamento dessa imposição.

5.3. A tributação de doação e sucessão *causa mortis* vista pela jurisdição constitucional brasileira na atualidade

A tributação sobre a transmissão patrimonial por doação e sucessão *causa mortis* tem enfrentado algumas controvérsias constitucionais no Supremo Tribunal Federal.

Dentre as controvérsias apaziguadas pelo Supremo Tribunal Federal, citam-se a viabilidade da progressividade das alíquotas do ITCMD⁹², a possibilidade de as alíquotas serem distintas a depender do grau de parentesco do donatário ou sucessor em face do doador ou do *de cujus*⁹³, e a viabilidade de os Estados legislar sobre disposições legais sobre a forma de cobrança do ITCMD pela Procuradoria-Geral do Estado, e de sua intervenção em processos de inventário, arrolamento e outros de interesse da Fazenda Pública⁹⁴. Por outro, pende de decisão da Corte Suprema a controvérsia sobre a possibilidade de os Estados “se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT”⁹⁵.

Considerando o objeto da presente tese, voltada à concentração de renda e riqueza e a necessidade de imposição das alíquotas progressivas sobre a tributação como forma de minorar esses desequilíbrios, relevante apreciar a visão que o Supremo Tribunal Federal esposou sobre

⁹² *Leading case* no Recurso Extraordinário n. 562.045-RS (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013), que enfrentou a progressividade prevista no art. 18 da Lei n. 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul, que havia graduado as alíquotas de 1% a 8%, e declarou a constitucionalidade da lei gaúcha.

⁹³ Debates nos Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários n.s 854.869-PE e 602.256-PE (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2015a e 2016), todos desafiando a Lei pernambucana n. 10.260, de 27 de janeiro de 1989, na redação dada pela Lei n. 11.413, de 20 de dezembro de 1996, que foi declarada, no ponto em debate, inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF.

⁹⁴ Debate na ADI 4409- SP (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2018), que desafiou a Lei atual do ITCMD do Estado de São Paulo n. 10.705/2000, e, no ponto, julgou-a o STF constitucional.

⁹⁵ Debate no Recurso Extraordinário n. 851.108-SP, em sede de repercussão geral (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2015b).

progressividade da tributação sobre as transmissões *causa mortis* e doações, inclusive sobre a possibilidade de gravar diferenciadamente os colaterais.

5.3.1. A progressividade geral do ITCMD

Inicialmente deve-se registrar que havia dissenso doutrinário sobre a possibilidade da tributação sobre o valor do quinhão ou doação recebidos, alguns advogando a viabilidade (ICHIHARA, 2001, p. 372 a 384; LIMA, 2003, p. 273-276), outros pela inviabilidade (BOTALLO, 2001, p. 199-205; MELO, 2010, p. 513), e assim a questão terminou sendo submetida ao controle de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal.

Como já dito anteriormente, em passado recente o Supremo Tribunal Federal sequer aceitava a progressividade sobre os chamados impostos de natureza real, como imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU ou o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, como se viu no julgamento do Recurso Extraordinário n. 153.771-MG, relator para o Acórdão o Ministro Moreira Alves, asseverando que eram de caráter real e incompatíveis com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, que somente se aplicaria aos impostos de natureza pessoal, dispositivo constitucional que tem a seguinte redação:

Art. 145 da Constituição de 1988. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
(BRASIL, 1988)

Antes de abordar a jurisdição constitucional sobre a progressividade da tributação de doações e sucessões *causa mortis* no Supremo Tribunal Federal, necessário melhor delimitar os conceitos de impostos de natureza real e pessoal, os quais têm sido utilizados pelo Supremo para aplicação dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, estes que se aplicariam apenas aos impostos de natureza pessoal, na forma do art. 145, § 1º, da Constituição (salvo se a própria Constituição determinasse a progressividade para os impostos de natureza real).

No ponto, segue o magistério de Geraldo Ataliba:

56.1 Uma classificação muito divulgada dos impostos diz respeito à influência maior ou menor, na estrutura do imposto, do aspecto material ou pessoal da h.i. Com a Constituição de 1988, passou a ter enorme importância (art. 145, § 1º) a distinção entre impostos pessoais e reais.

56.2 São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

56.3 São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.

56.4 A técnica geralmente adotada – no caso dos impostos pessoais – consiste em estabelecer diferenças na alíquota ou na base imponible, em função de características pessoais do sujeito passivo, juridicamente qualificadas. Conforme, também, certas condições pessoais do sujeito passivo, varia a própria base imponible (ínsita no aspecto material). (ATALIBA, 2009, p. 141-142)

Apesar de ressaltar a importância da classificação acima para a definição da capacidade contributiva prevista no art. 145, 1º, da Constituição da República de 1988, o doutrinador paulista não se atreveu a dar exemplos de impostos pessoais ou reais. Deixou que o intérprete tirasse suas próprias conclusões.

Pela leitura do último parágrafo, quando se determina levar em consideração características pessoais do sujeito passivo para definição da alíquota ou da base imponible, tem-se a sensação que o conceito de imposto pessoal somente se aplicaria a algumas modalidades de imposto de renda, como a tributação do trabalho assalariado, cuja base de cálculo, por exemplo, varia de acordo com as condições pessoais (exclusão das despesas dedutíveis), do contribuinte. Porém, percebe-se, nem toda a espécie de tributação do imposto de renda tem essa natureza, como se vê na tributação de um prêmio de loteria, que não leva em consideração qualquer aspecto pessoal do contribuinte, havendo apenas a retenção definitiva e exclusiva na fonte à alíquota de 30% do imposto. Os demais impostos (imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados, impostos incidentes em operações de natureza financeira – câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários e operações de crédito -,

impostos sobre a propriedade territorial rural, sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre serviços, sobre a transmissão gratuita de propriedade etc.) seriam impostos reais, pois, em princípio, não considerariam a situação pessoal do contribuinte (exceto talvez pelo deferimento de isenções em caráter pessoal).

Já Dino Jarach tem uma visão mais alargada dos impostos pessoais, os quais tomariam como fatos reveladores da capacidade contributiva do contribuinte a sua renda, o patrimônio ou o gasto total, podendo assim serem progressivos, como se vê abaixo:

A progressão é uma medida adequada da capacidade do contribuinte de pagar impostos pessoais, que tomam como fatos reveladores dessa capacidade a renda, ou o patrimônio ou a despesa total do contribuinte, enquanto não é adequada para os casos de impostos reais, que tributam manifestações isoladas de riqueza. Isto não exclui, entretanto, a adoção desta forma de determinar o valor do imposto naqueles casos de impostos reais, com propósitos diferentes daqueles de adaptação à capacidade contributiva, como, por exemplo, em impostos sobre terra, como objetivo de atingir uma menor concentração da propriedade de raiz, ou impostos sobre o consumo de certas mercadorias, a fim de desencorajar tais consumos⁹⁶. (JARACH, 1996, p. 293)

Acima, doutrinador ítalo-argentino vê os impostos pessoais como aquelas que tomam como fatos reveladores de sua incidência a renda, o patrimônio ou mesmo o gasto do contribuinte, sendo o imposto real aquele que grava uma manifestação isolada de riqueza (como seria, no seu exemplo - e no caso brasileiro-, o imposto sobre a propriedade territorial rural). Assim, não só a tributação sobre a renda, mas a tributação sobre as transmissões gratuitas de bens, por exemplo, seriam impostos pessoais, pois teriam na renda e patrimônio os princípios reveladores da capacidade contributiva do contribuinte. Em todos os casos, observe-se, não vê óbices, empecos, à progressividade.

Já a definição de Geraldo Ataliba parece problemática, pois exige que a base imponible ou alíquota variem com o aspecto pessoal do contribuinte, e aí limita o conceito de impostos de natureza pessoal. E como o STF vinha defendendo que a progressividade somente se aplicaria aos impostos de natureza pessoal, na forma do art. 145, § 1º, da Constituição, caminhava-se, certamente, para somente permitir ao legislador ordinário a progressividade da tributação sobre

⁹⁶ No original: “*La progresión es una medida adecuada de la capacidad contributiva em los impuestos personales, que toman como hechos reveladores de esa capacidad la renta, o el patrimonio o el gasto total del contribuyente, mientras que no es adecuada para los casos de impuestos reales, que gravan manifestaciones aisladas de riqueza. Ello no excluye, sin embargo, la adopción de esa forma de determinar la cuantía del impuesto em aquellos casos de impuestos reales, con fines distintos a los de adecuación a la capacidad contributiva como, por ejemplo, em los impuestos a la tierra, com el propósito de lograr una menor concentración de la propiedad raíz, o en los impuestos sobre consumos de bienes determinados, con el fin de desalentar dichos consumos*”.

a renda (a exceção para a progressividade dos impostos de natureza real seria o próprio legislador constitucional admiti-la na Constituição, como ocorreu com o ITR e o IPTU).

Na linha acima, o relator do Recurso Extraordinário n. 562.045-RS, que enfrentou a progressividade do ITCMD prevista no art. 18 da Lei n. 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul, Ministro Ricardo Lewandowski, centrou seu argumento na distinção entre impostos de caráter real e pessoal, dentro da concepção de que somente aos impostos pessoais a Constituição teria autorizado a progressividade das alíquotas, conforme a redação do art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, sendo certo que, quando quis aplicar a progressividade aos impostos reais, a Constituição fez expressamente, como se vê no art. 153, § 4º, I (para o Imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR), no art. 156, § 1º, I e no art. 182, § 4º, II (ambos para o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU). Alegou que não se poderia presumir a capacidade contributiva a partir de um bem ou operação tributada, na forma que segue:

Entendo, ademais, que cumpre também aplicar, com relação a estes, o mesmo raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal no tocante ao Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI e ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, segundo o qual não é possível presumir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, a partir do valor do bem ou da operação tributada.

Nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância. É possível, até, que haja, em certos casos, um incremento em seu patrimônio, mas não se mostra razoável chegar-se a qualquer conclusão quanto à respectiva condição financeira apenas por presunção.

Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhoado 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. Não são raras, aliás, as situações em que os processos de inventário ficam paralisados durante longo tempo porque os herdeiros não têm condições de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco.

O mesmo ocorre no tocante à doação, em que a obrigação tributária pode recair tanto sobre o doador, quanto sobre o donatário. Na primeira hipótese, o doador sofre uma dupla diminuição em seu patrimônio, seja pela perda de um valor que o integrava, seja pelo próprio recolhimento do tributo. Quanto à segunda, cumpre lembrar que a maioria das doações são realizadas com o intuito de socorrer ou reforçar as finanças de pessoas cujas economias se encontram em situação precária.

Ora, se fosse possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, pelo valor dos bens ou direitos transmitidos no caso do ITCD, não haveria qualquer razão para obstar a progressividade de outros impostos

de natureza real, a exemplo do ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base imponible, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo, raciocínio que, data venia, não se afigura juridicamente consistente. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013, grifo nosso)

A argumentação acima de que não se pode inferir a capacidade econômica a partir dos bens transmitidos a título gratuito é difícil de ser compreendida. Ora, a transmissão patrimonial por doação ou sucessão *causa mortis*, especificamente quando se tributa o quinhão ou doação, como no caso brasileiro, é inegável aumento patrimonial e a partir dela se pode verificar diretamente a capacidade contributiva do contribuinte, diferentemente do que ocorria quando o imposto incidia sobre o monte ou espólio, na época um imposto de natureza real, como argutamente percebido por Aliomar Baleeiro (2003, p. 261).

Obviamente que a situação pessoal do contribuinte antes da transferência patrimonial é irrelevante para mensurar a capacidade contributiva espelhada a partir de qualquer acréscimo patrimonial. O acréscimo patrimonial em si mesmo já espelha a capacidade contributiva. Ainda, quando se trata da tributação de qualquer operação econômica, nunca se perquire sobre a anterior situação patrimonial do contribuinte, mas apenas se tributa a operação. Assim, como exemplo, para o imposto de renda incide sobre o ganho de capital é absolutamente irrelevante questionar a situação patrimonial do contribuinte antes da percepção desse ganho de capital, para daí se determinar como irá tributar-se. O ganho de capital (inclusive com tributação progressiva atualmente, na forma das inovações trazidas pela Lei n. 13.259/2016, alterando a Lei n. 8.981/95) é simplesmente tributado, sendo desnecessária qualquer investigação sobre a situação patrimonial do contribuinte, pois o ganho de capital, em si mesmo, já é o signo presuntivo de riqueza e espelha a capacidade contributiva do contribuinte.

Junto com a tributação sobre a renda, a tributação sobre transmissões patrimoniais a título gratuito está entre aquelas em que o princípio da capacidade contributiva é melhor observado. Nunca se deve esquecer que uma transmissão patrimonial de bens a título gratuito, em sentido estrito, pode ser convertida em dinheiro (e muitas vezes é logo após a doação ou transmissão *causa mortis*), equiparando-se, para todos os efeitos, a qualquer transferência monetária tributada pelo imposto de renda (isso quando a própria transmissão patrimonial a título gratuito já não é feita em dinheiro desde logo)⁹⁷. E, concretamente, qual a diferença entre

⁹⁷ Nas palavras de Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 413), “Segundo a teoria do aumento do patrimônio líquido heranças e doações são rendas. Por isso o imposto sobre herança e doação é um imposto de renda ou seja, ao contrário dos impostos sobre a renda gerada um imposto sobre a renda atribuída (zugewendete Einkommen). Um princípio fundamental do imposto sobre a herança e doação é o princípio do enriquecimento (Bereicherungsprinzip) (§ 10 ErbStG)”.

o acréscimo patrimonial decorrente de um prêmio de loteria ou de um ganho de capital oriundo da venda de um imóvel, ambos tributados pelo imposto de renda, em face de um acréscimo patrimonial decorrente de uma transmissão patrimonial a título gratuito, tributada pelo ITCMD? Rigorosamente nenhuma. Na verdade, observe-se, ontologicamente um prêmio de loteria e uma transferência patrimonial a título gratuito têm muitas similaridades, com os beneficiários de cada tendo feito pouco para merecê-las (a sorte, em ambos os casos, jogou uma partida decisiva).

Quanto à analogia com o ISS, ICMS ou IOF feita pelo relator, estes são tributos que se incorporam ao preço dos bens e serviços, na chamada tributação indireta⁹⁸, sobre o consumo, para os quais aquele que sofre o ônus da tributação sequer é o contribuinte de direito, mas apenas contribuinte de fato. É uma situação em que a tributação é cega para o contribuinte que sofre o ônus de fato da tributação (o consumidor final), pois não o enxerga. E como não enxerga o contribuinte, dificulta a aplicação do princípio da capacidade contributiva, porém não o impede, já que produtos consumidos majoritariamente ou exclusivamente por consumidores de alta renda podem ter uma cunha fiscal majorada⁹⁹. O que fica prejudicado na tributação sobre o consumo de forma inapelável é a capacidade contributiva espelhada pela progressividade (TORRES, 2005, p. 310).

O Ministro Ricardo Lewandowski ainda comparou a tributação do ITCMD a do ITBI. Trata-se de comparação indevida. No caso do ITBI, sequer há acréscimo patrimonial, havendo na verdade apenas uma permuta patrimonial, entre um imóvel, de um lado, e dinheiro ou outros bens, de outro. Na maior parte dos casos, na verdade, o comprador vira mutuário e passa a ter um passivo financeiro expressivo. Se não há acréscimo patrimonial, com aumento da capacidade contributiva, inviável se falar em progressividade.

Indo além, nunca se deve esquecer que a redução das desigualdades sociais é um dos objetivos da República Federal do Brasil (art. 3º, III, da Constituição), e a progressividade dos impostos é um dos meios para gravar de forma mais equitativa aqueles que têm maior capacidade contributiva, o que permitirá que o estado brasileiro preste os serviços públicos que

⁹⁸ Geraldo Ataliba (2009, p. 143) assevera que a classificação entre impostos diretos e indiretos nada tem de jurídica, sendo seu critério puramente econômico, extraído da ciência das finanças, e utilizada para observar o fenômeno econômico da repercussão dos tributos. Apesar dessa observação do doutrinador, essa classificação vem sendo muito utilizada no meio jurídico, inclusive como forma de segregar os contribuintes de fato e de direito na tributação indireta.

⁹⁹ Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 203 e 220) asseveram que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos impostos indiretos sobre o consumo, devendo no mínimo ser devolvido, quando onerar “o mínimo vital necessário à existência”.

a Constituição o obriga, bem como pode dificultar que a desigualdade social e geracional se perpetue de modo incontrolável.

O Ministro Marco Aurélio Mello seguiu o relator, entendendo que progressividade do ITCMD violaria o princípio da capacidade contributiva ao não verificar a especial situação dos beneficiados. E exemplificou:

A progressividade das alíquotas do Imposto *Causa Mortis* olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta – um franciscano e outro argentário – sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contrária, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013)

De forma similar às razões antes expendidas após o voto do Ministro relator, é incompreensível aceitar que o ITCMD progressivo violaria os princípios da capacidade contributiva ou da isonomia. Tanto o argentário como o franciscano, recebendo uma vultosa transferência patrimonial a título gratuito de 5 milhões de reais, por exemplo, têm nesta operação a mesma capacidade contributiva, sendo irrelevante a situação patrimonial deles antes da transferência. É lembrar que, havendo um acréscimo patrimonial de 5 milhões a título de ganho de capital, por exemplo, tributa-se da mesma forma o argentário ou o franciscano no âmbito do imposto de renda, não se verificando a situação pessoal dos beneficiados. Não há razão para tratar a tributação sucessorial de forma diversa.

Interessante que sabiamente a própria Resolução Senado Federal n. 09/1992, que definiu a alíquota teto do ITCMD em 8%, já previa em seu art. 2º (“As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”) a progressividade, ou seja, o legislador senatorial já percebera a importância da questão¹⁰⁰ (SENADO FEDERAL, 1992).

A divergência no julgado acima foi aberta pelo Ministro Eros Grau, que asseverou que todos os impostos têm caráter pessoal e, sempre que possível, devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Essa seria a interpretação que se extrairia do art. 145, § 1º, da Constituição.

¹⁰⁰ Ricardo Lobo Torres (2007, p. 228) anota que haveria inconstitucionalidade nesta norma, pois a Constituição teria outorgado ao Senado apenas a definição da alíquota máxima, não se estendendo a determinar princípios constitucionais (progressividade), e que, nesse ponto, norma até teria discriminado os sucessores, pois somente aos herdeiros teria atribuído a progressividade, deixando de fora os legatários e donatários.

Igualmente o Ministro Menezes Direito seguiu a divergência, com as razões abaixo transcritas:

.... porque eu entendo que não se pode justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva, porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte. E esse deve ser o objeto essencial do próprio imposto, do próprio tributo. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013)

O Ministro Ayres Brito, trazendo razões outrora lançadas em voto-vista no Recurso Extraordinário n. 423.768, este que versou sobre a progressividade do IPTU, acompanhou a divergência, e o excerto abaixo explicita seu ponto de vista:

20. É o que me basta para ajuizar que a expressão constitucional 'caráter pessoal' não é usada para classificar tributos, mas para exprimir que o tributo de natureza real não elimina o ingrediente da pessoalidade em sua abstrata conformação. Isso porque a relação jurídico-tributária é sempre entre sujeitos de direitos: o sujeito tributante e o sujeito tributado. E o fato é que o § 1º do art. 145 da CF contém recado explícito para o sujeito tributante: o recado de que o 'caráter pessoal' dos tributos é de ser levado em conta na oneração do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Com o que dita oneração fica adstrita à capacidade contributiva do sujeito tributado, sem o que não há justiça tributária, altaneira modalidade de justiça social. Justiça social-tributária, em verdade, que se faz mediante imposição fiscal mais expressiva aos detentores daquela capacidade contributiva de maior compleição. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013)

Já a Ministra Ellen Gracie, seguindo a divergência, asseverou que o ITCMD sequer seria um típico imposto real, pois seu fato gerador revelaria inequívoca capacidade contributiva dele decorrente, em face do aumento patrimonial da transferência a título gratuito para os beneficiados, e pareceria mais um imposto pessoal. Ainda arrematou:

5. O art. 145, § 1º, da CF faculta à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte como meio de dar caráter pessoal (entenda-se, também, subjetivo) aos impostos e de graduá-los segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

Pretende, com isso, que o legislador tenha condições de verificar, sempre que possível, a capacidade econômica de cada contribuinte que implique efetiva capacidade contributiva e, com isso, tributar mais pesadamente quem mais tem condições de absorver a carga tributária.

6. O ITCMD permite mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva do contribuinte.

Isso porque não se trata de um tributo que incida sobre a propriedade de um bem, por exemplo, de característica estática e dissociada da situação do contribuinte ou que tome qualquer outra realidade econômica de modo isolado.

O imposto sobre a transmissão causa “mortis” é devido pelo “beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido” por ocasião do direto e necessário acréscimo patrimonial que a transmissão implica.

Aliás, trata-se de um acréscimo patrimonial a título gratuito, que revela, por si mesmo, evidente e clara capacidade contributiva. É que o imposto simplesmente implicará a redução do acréscimo patrimonial líquido. De modo algum, terá o contribuinte que dispor senão de parte do acréscimo percebido. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013)

Os ministros Cármen Lúcia, Celso de Mello, Gilmar Mendes, Joaquim Barbosa e Teori Zavascki seguiram a divergência.

Apesar da ampla maioria em prol da progressividade¹⁰¹ da tributação das transferências patrimoniais a título gratuito, a discussão acima demonstra certo conservadorismo na matéria dos Ministros do STF, o que se traduziu em longo acórdão para justificar algo que seria de solar clareza, qual seja, a tributação sobre as transmissões a título gratuito pode e deve ser progressiva, em respeito ao princípio da capacidade contributiva. Somente com um esforço interpretativo hercúleo se poderia extrair do art. 145, § 1º, da Constituição a vedação da progressividade da tributação das transmissões patrimoniais por doação e por sucessão *causa mortis*, notadamente quando a imposição incide sobre quinhões e doações. O inciso referido apenas assevera que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo deferida à Administração Tributária os meios para aferir a situação pessoal do contribuinte.

A discussão dos Ministros do STF também denuncia um desconhecimento dos rumos da progressividade que a tributação sobre as transmissões patrimoniais a título gratuito sofreu em todo século XX, como se viu neste trabalho, nos países desenvolvidos, quando as alíquotas tetos em ambas as exações chegaram a níveis quase confiscatórios nos países anglo-saxônicos. Imaginar que haja dúvida sobre o respeito ao princípio da capacidade contributiva, o famoso *ability to pay* dos anglo-saxônicos, na tributação progressiva de transferências patrimoniais a título gratuito, demonstra esse desconhecimento. A tributação progressiva sobre as transmissões patrimoniais a título gratuito tem mais de um século nos países desenvolvidos, e foi largamente utilizada após a Constituição de 1934 no Brasil, como se viu anteriormente, até a virada da reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965.

Ora, uma transmissão patrimonial a título gratuito é um caso clássico de acréscimo patrimonial e, no caso de bens e direitos, é composto do custo de aquisição e do ganho de capital, este normalmente envelhecido pelos anos desde a aquisição. Se for ativo monetário,

¹⁰¹ Aliomar Baleeiro (2003, p. 261) cita entre as hipóteses de personalização do imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações a escala progressiva segundo o vulto dos quinhões.

trata-se de uma totalidade que igualmente representa acréscimo patrimonial. Na opinião de Misabel Derzi (BALEIRO, 2003, p. 267), até se pode tributar apenas os ganhos de capitais nas transferências patrimoniais a título gratuito pelo imposto de renda, mas isso somente ocorre quando não há tributação das próprias transmissões a título gratuito, ou seja, a tributação dos ganhos de capitais nessas transmissões pelo imposto de renda ou a tributação das próprias transmissões pelo imposto sucessorial são excludentes e, como tal, complementares, tudo a demonstrar similaridade entre elas. Tais transmissões são os mais lídimos acréscimos patrimoniais, que espelham, nitidamente, a capacidade contributiva de cada contribuinte, até porque, como regra, são recebidos sem qualquer ônus ou paga.

A leitura do voto denuncia também aquelas situações particulares em que os herdeiros ou legatários tiveram alguma dificuldade para pagar o tributo sucessório, o que somente foram superadas pela venda de algum bem do espólio. Ora, isso é corriqueiro, e, se eventualmente o beneficiário não tem dinheiro para pagar o tributo, somente restará a opção de venda de algum dos bens transferidos. Isso nada tem de excepcional. Porém isso não pode ser utilizado como justificativa para renegar a justa progressividade que deve incidir sobre as transferências patrimoniais a título gratuito, que são acréscimo patrimoniais em favor de pessoas que, como regra, nada fizeram para recebê-las, salvo o acidente de ter nascido em um lar afortunado¹⁰².

Em todo caso, deve-se reconhecer que, no ponto, o Supremo Tribunal Federal superou a ideia clássica no Brasil de que o sistema tributário é um sistema de normas voltado essencialmente para proteger o Contribuinte contra a sanha arrecadadora insaciável do Estado, como se os recursos ficassem em um inacessível tesouro público, que não retornasse à própria sociedade, valorizando outros vetores interpretativos para uma tributação justa, o que levou Marciano Seabra de Godoi a afirmar sobre o julgado do presente Recurso Extraordinário n. 562.045-RS:

Em todos esses casos, o sistema constitucional tributário, que tradicionalmente é visto tão-somente como um rígido e poderoso escudo de defesa do contribuinte e sua propriedade contra as investidas

¹⁰² Para se ter uma ideia dos montantes das transferências a título gratuito ocorridas no Brasil, tome-se o ano-calendário 2016, recentemente divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando 18.052 declarantes informaram ter recebido doações e heranças acima de 1 milhão de reais, em um total doado ou herdado de 50,5 bilhões de reais, conforme dados das declarações de rendas das pessoas físicas (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018b, Tabela 15 - Resumo das Declarações por Faixas de Doações e Heranças dos Grandes Números do IRPF-AC2016), com uma média da ordem de 2,8 milhões de reais por doações/heranças. Como se trata de dados da declaração de imposto de renda, que são informados a custos de aquisição, esses beneficiados, em termos reais, receberam pelo menos o dobro dos valores citados, como se demonstrará mais adiante. Quando se vê um quadro desses, fica difícil não aceitar uma tributação progressiva sobre doações e sucessões *causa mortis*.

estatais, foi visto pelos ministros como fomentador e avalista de uma utilização socialmente transformadora e igualitária da tributação (GODOI, 2017, p. 207).

Obviamente que não se deve ficar essencialmente otimista com a visão acima, pois, como se verá no item a seguir, a visão clássica do direito tributário logo voltou a imperar.

5.3.2. *A progressividade do ITCMD considerando o grau do parentesco*

Deve-se anotar que Aliomar Baleeiro (2003, p. 261) já advogava o aperfeiçoamento do ITCMD, com discriminação quanto ao grau de parentesco, com alíquotas crescentes em função da distância do parentesco, com isenção para os pequenos quinhões, sobretudo se os herdeiros são órfãos, reduções para os herdeiros idosos e não ricos, agravamento se o herdeiro reside no estrangeiro ou redução se os encargos familiares do *de cujus* eram gravosos. Tudo com o objetivo de que o ITCMD fosse o mais pessoal possível, pois este imposto tem esta potencialidade.

A controvérsia sobre a discriminação das alíquotas quanto ao grau de parentesco do donatário, do herdeiro ou legatário foi submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Essa possibilidade estava prevista Lei pernambucana n. 10.260, de 27 de janeiro de 1989, na redação dada pela Lei n. 11.413, de 20 de dezembro de 1996, e foi desafiada por múltiplos Recursos Extraordinários e agravos regimentais respectivos, como se verá a seguir.

Os Ministros do STF, em múltiplos julgamentos monocráticos, posteriormente confirmados por unanimidade pelas 1ª e 2ª Turmas em agravos regimentais, julgaram inconstitucional, no ponto, a Lei pernambucana. Por todos, veja-se o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 854.869, relatora a Ministra Cármen Lúcia, sessão de 25/08/2015, 2ª Turma, Unânime (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2015a) e o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 602.256, relator o Ministro Edson Fachin, sessão de 16/02/2016, 1ª Turma, Unânime (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016). Assim, segue a breve fundamentação do Ministro Edson Fachin, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário citado:

Destaca-se, que o STF julgou no Tema 21, cujo recurso-paradigma é o RE-RG 562.045, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski e de relatoria para acórdão da Ministra Cármen Lúcia, DJe 27.11.2013, a questão da constitucionalidade da progressividade do ITCMD, a partir de critério que traduza o princípio da capacidade contributiva, as mesmas razões de decidir se amoldam ao presente caso.

Na hipótese, o critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, porquanto não há relação direta entre a relação de parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes, à luz da equidade vertical. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016)

Já o Alvará Régio de 17/06/1809, que introduziu a tributação das heranças e legados no Brasil, previa a décima das heranças e legados até o segundo grau, a quinta parte para parentes fora do segundo grau, ou seja, a norma imperial já previa uma tributação diferenciada a depender da distância, e isso foi a tônica até a reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965. E ao ver os parentes distantes que herdaram, não se pode esquecer a lição dos alemães, que os denominam os “parentes que riem” (COÊLHO, 2012, p. 458).

A decisão do STF enquadrava todos os beneficiários de doações e transferências *causa mortis* como se estivessem na mesma situação jurídica, o que não é verdade. Como exemplo, ascendentes, descendentes e cônjuges são herdeiros necessários e obrigatoriamente teriam direito a quota indisponível da herança. Já os parentes distantes são socorridos apenas pela sorte, pelo acaso.

E nada há de excepcional em determinado tributo incidir mais gravosamente, ou não, sobre determinada classe de contribuintes, mormente nos tributos diretos, em que se pode personalizá-lo. Essa personalização não decorre somente do respeito ao princípio da capacidade contributiva, mas de outros princípios que informam a ordem jurídica. Assim, por exemplo, no âmbito do imposto de renda se defere uma faixa isentiva maior sobre os rendimentos de aposentadoria e pensões para os contribuintes maiores de 65 anos; os não residentes no país sofrem a incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos do trabalho, pensões e aposentadorias à alíquota *flat* de 25%, sem qualquer despesa dedutível (art. 746 do Decreto n. 9.580/2018); há isenções ou reduções do IPTU em face da localização do imóvel. Veja-se o caso do imposto de renda. Todas são situações em que o imposto direto pode ser personalizado, sem necessário um vínculo com a capacidade contributiva.

Os Ministros do Supremo Tribunal Federal se aferraram à interpretação de que o critério de grau de parentesco não guardaria pertinência com o princípio da capacidade contributiva, este que autorizaria a tributação progressiva. Ora, na Constituição há outros valores que devem informar o direito tributário, como a especial proteção à família, no art. 226 do Texto Maior. Advoga Misabel Derzi (BALEEIRO, 2003, p. 266) que essa proteção constitucional à família deveria ser encampada pelo direito tributário, como ocorre na Alemanha, o que permitiria personalizar o imposto de transmissão a título gratuito considerando

a situação especial do contribuinte, que já foi pessoal e progressivo, e modernamente “tem se tornado cada vez mais objetivo e insensível às relações de parentesco e aos encargos familiares”.

Não permitir, por exemplo, a discriminação pelo grau de parentesco, pela idade avançada do herdeiro ou daqueles que não são ricos, impede a própria personalização do imposto, indo inclusive de encontro ao próprio art. 145, § 1º, da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 1988), o qual assevera que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal. E esse caráter de personalização do imposto é que permitirá a progressividade segundo a capacidade contributiva do contribuinte (TORRES, 2005, p. 327).

Assim, todas as iniciativas legislativas que tornem o imposto mais pessoal têm amparo constitucional, pois termina erigindo um sistema constitucional mais justo e equitativo. Não por outra razão, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 126) assevera que a dicção “sempre que possível” constante no art. 145, § 1º, da Constituição deve ser interpretada como um comando obrigatório, ou seja, “se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. Nessa mesma ordem de ideias, assevera Ricardo Lobo Torres:

O imposto *causa mortis*, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que se deve afinar simultaneamente com os subprincípios da progressividade e da personalização. Há incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, suscetível de suportar uma tributação mais forte. As nações adiantadas costumam agravar a tributação *causa mortis*; o perigo, aí, é chegar-se à tributação confiscatória. No Brasil, entretanto, por considerações derivadas do princípio do desenvolvimento econômico, esvaziou-se a imposição a *causa de morte*. (TORRES, 2007, p. 225-226)

Na verdade, a decisão do Supremo Tribunal Federal impedindo a progressividade considerando o grau de parentesco denuncia certa tibieza da Corte em aceitar a própria progressividade do ITCMD, como se viu nas transcrições dos votos dos Ministros em ambos os julgados. Aceita-se a progressividade de forma geral, mas não se permite novas evoluções no imposto sucessorial, como ocorre em outros países. Tem-se a sensação aqui que mais uma vez o STF foi dominado pela tradicional visão do direito tributário brasileiro, visto como uma relação de opressão do Estado em face do Contribuinte, como se todos os Contribuintes estivessem no mesmo barco, esquecendo que há conflitos contributivos entre os próprios contribuintes, pois a tributação deve financiar os direitos fundamentais respeitando a

capacidade contributiva, como instrumento para diminuir as assimetrias distributivas, como anotado por Marciano Seabra de Godoi (2017, p. 185 a 211).

Outro ponto que parece passar despercebido nas discussões são os próprios limites dados pela possibilidade de progressividade na Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992), que fixou a alíquota teto em 8%. Ora, esse limite dificulta enormemente a progressividade, pois é muito baixo (inclusive para padrões internacionais).

Pelos argumentos expendidos pelos Ministros, vê-se que ainda não há uma interpretação constitucional inovadora (como utilizar outros valores constitucionais, como a proteção à família) e em linha com o que se vê no exterior, no sentido de deferir à tributação das transmissões a título gratuito um maior espaço em nosso sistema tributário, com maior progressividade, maior personalização do imposto, o que passará, necessariamente, por ampliar os poderes dos legisladores estaduais na regulação desse tipo de tributação e majoração da alíquota teto pelo Senado Federal.

5.4. Uma visão geral da tributação das transmissões *causa mortis* e doações nas legislações estaduais

Na tabela abaixo, com os Estados agrupados por regiões geográficas do país, foram compiladas as alíquotas mínimas e máximas, com progressividade, ou não, para a tributação de doações (D) e das transmissões por sucessão *causa mortis* (CM) em todos os Estados da Federação, sendo que, quando não há discriminação de doação ou transmissão *causa mortis* (São Paulo, por exemplo), as alíquotas mínimas e máximas são as mesmas para os dois tipos de transmissões. Ainda, na penúltima coluna há a informação sobre a alteração (majoração, na verdade) das alíquotas a partir de 2015, meio que múltiplos Estados utilizaram para enfrentar a aguda crise fiscal que hoje grassa nos Estados da federação, e na última coluna há o fluxo sucessorial (doações e heranças) por estado da federação.

Tabela 11: progressividade, alíquotas e alterações nas legislações estaduais brasileiras do ITCMD e montante de valores transmitidos a título gratuitos de bens e direitos

Estados ¹⁰³	Progres- sividade	Qtd. de alíquotas	Alíquotas mínimas	Alíquotas máximas	Alteração depois de 2015	Valor de heranças e doações em 2016 ¹⁰⁴
SP	Não (N)	1	4%	4%	Não	41,42
MG ¹⁰⁵	N	1	5%	5%	Não	5,33
RJ ¹⁰⁶	Sim (S)	6	4%	8%	Sim	14,41
ES	N	1	4%	4%	Não	0,67
BA	N (doação- D)/S (<i>causa mortis- CM</i>)	1(D)/3(C M)	3,5%(D)/ 4%(CM)	3,5%(D)/ 8% (CM)	Não	1,04
PE	S	4	2%	8%	Sim	0,98
CE	S	4	2%	8%	Sim	1,18
MA	S	3 (D)/5 (CM)	1%(D)/3% (CM)	2%(D)/7% (CM)	Sim	0,17
PB	S	4	2%	8%	Sim	0,19
RN	S	1	3%	6%	Sim	0,29
PI	N	1	4%	4%	Não	0,09
AL ¹⁰⁷	N	1	2% (D)/ 4% (CM)	2% (D)/4% (CM)	Sim	0,27
SE	S	1(D)/4(C M)	4%(D)/2%(C M)	4%(D)/8%(CM)	Sim	0,4
PR	N	1	4%	4%	Não	5,5
SC ¹⁰⁸	S	5	1%	8%	Não	2,47

¹⁰³ Tributação atual é regulada pelas seguintes Leis ordinárias, com alterações posteriores: 10.705/2000 (SP); 14.941/2003 (MG); 7.174/2015 (RJ); 10.011/2013 (ES); 4.826/1989 (BA); 13.974/2009 (PE); 15.812/2015 (CE); 7.799/2002 c/c 10.283/2015 (MA); 5.123/1989 (PB); 5.887/1989 (RN); 4.261/1989 (PI); 5.077/1989 (AL); 7.724/2013 (SE); 18.583/2015 (PR); 13.136 (SC); 8821/1989 (RS); 3804/2006 (DF); 11.651/1991 (GO); 7850/2002 (MT); 1.810/1997 (MS); 1.287/2001 (TO); 5529/1989 (PA); 959/2000 (RO); 59/1993 (RR); e 400/1997 (AP). Há também regulação em lei complementar: Lei Complementar n.º 19/1997 (AM) e Lei Complementar n.º 271/2013 (AC).

¹⁰⁴ Valores expressos em custo de aquisição, pois oriundos das declarações de imposto de renda da pessoa física dos beneficiários. Os valores estão expressos em bilhões de reais, sendo o montante total de doações e heranças recebidas de 84,4 bilhões de reais no ano-calendário 2016.

¹⁰⁵ Caso o imposto incidente na transmissão *causa mortis* seja pago em até 90 dias contados da abertura da sucessão, o poder executivo poderá conceder desconto de até 20% do imposto devido. No caso de doação de até 90.000 UFEMGs (01 UFEMG equivale a R\$ 3,5932), poderá o poder executivo conceder desconto de até 50% do imposto devido, desde que recolhido pelo contribuinte antes da ação fiscal.

¹⁰⁶ Alíquotas foram majoradas em 2015 pela Lei n. 7.174/2015 e novamente em 2017 pela Lei n. 7.786/2017, justificado pela enorme crise fiscal que passa atualmente o Estado do Rio de Janeiro.

¹⁰⁷ A Legislação alagoana discriminava por grau de parentesco, com alíquota de 2% para transmissões a título gratuito de bens e direitos para parentes consanguíneos até 2º grau e 4% nos demais casos, o que foi alterado pela Lei alagoana n. 7.861/2016, que fixou 2% para as transmissões por doações e 4% para as transmissões *causa mortis*.

¹⁰⁸ A alíquota teto se aplica apenas a parentes colaterais e estranhos em face do *de cuius*, sendo atualmente o único estado da federação que discrimina as alíquotas pelo grau de parentesco ou de ser estranho ao doador ou falecido. Esta norma está em confronto com a atual jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, como anteriormente se viu nesta tese, nos quais os Ministros do

RS	S	2(D)/4(CM)	3%(D e CM)	4%(D)/6%(CM)	Sim	4,38
DF	S	3	4%	6%	Não	1,32
GO	S	4	2%	8%	Sim	1,39
MT	S	4	2%	8%	Sim	0,49
MS	N	1	3% (D)/ 6% (CM)	3% (D)/6% (CM)	Sim	1,25
TO	S	4	2%	8%	Sim	0,16
AM	N	1	2%	2%	Não	0,19
PA	N	1	4%	4%	Não	0,28
AC	N	1	2% (D)/ 4% (CM)	2% (D)/4% (CM)	Não	0,04
RO	S	3	2%	4%	Não	0,18
RR	N	1	4%	4%	Não	0,03
AP	N	1	3% (D)/ 4% (CM)	3% (D)/4% (CM)	Sim	0,01

Fonte: elaborada pelo autor a partir das legislações estaduais respectivas (alíquotas vigentes em 2018), adicionando dados das declarações de imposto de renda das pessoas físicas do ano-calendário 2016 no tocante às doações e heranças (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018b, Tabela 12 - Resumo das Declarações Por UF de Residência do Declarante dos Grandes Números do IRPF-AC2016).

Relevante notar ainda que cada estado tem suas peculiaridades nessa modalidade de tributação, por exemplo, com isenções diversas e diferentes, sem um padrão que se possa apreender. Ainda, em múltiplos estados em que há progressividade das alíquotas, as faixas de valores para aplicação das diferentes alíquotas da tributação por transmissões por doações e por transmissão *causa mortis* são diferentes. Apenas para se ter ideia das especificidades de cada legislação estadual, abaixo se colaciona as regras gerais de isenção do ITCMD (quando há tais regras), que abrange qualquer doação ou transmissão *causa mortis*, sem considerar as isenções específicas, de alguns Estados da federação:

Tabela 12: faixas isentivas gerais do ITCMD de alguns estados da federação brasileira

Estado	Faixas isentivas gerais
SP	Tributação atual introduzida pela Lei n. 10.705/2000, sem faixa isentiva geral para as transmissões <i>causa mortis</i> e com uma faixa isentiva para doações de 2.500 Ufesp (1 Ufesp vale R\$ 26,53 em 2019)
MG	Tributação atual introduzida pela Lei n. 14.941/2003, com uma faixa isentiva de até 10.000 UFEMGs para doações (01 UFEMG equivale a R\$ 3,5932)
RJ	Tributação atual introduzida pela Lei n. 7.174/2015, c/c a Lei n. 7.786/2017, com faixa isentiva geral para monte-mor que não ultrapasse 13.000 Ufir-RJ e de doações de até 11.250 Ufir-RJ por donatário/ano-civil (em 2019, uma Ufir-RJ equivale a 3,4211 reais em 2019)

Supremo Tribunal Federal se vincularam à interpretação de que o critério de grau de parentesco não guardaria pertinência com o princípio da capacidade contributiva, este que autorizaria a tributação progressiva na forma do art. 145, § 1º, da Constituição da República.

ES	Tributação atual introduzida pela Lei n. 10.011/2013, com isenção geral para doações que não ultrapassem 5.000 VRTEs ou cujo imposto devido em quaisquer transmissões não ultrapasse 5 VRTEs (uma VRTE equivale a R\$ 3,4217 em 2019)
BA	Tributação atual introduzida pela Lei n. 4.826/1989 e alterações, sem qualquer faixa isentiva para as doações e com uma isenção geral de até 100 mil reais para as transmissões <i>causa mortis</i>
PE	Tributação atual introduzida pela Lei n. 13.974/2009, com faixa isentiva geral até 50 mil reais para transmissão por doação ou sucessão <i>causa mortis</i>
RS	Tributação atual introduzida pela Lei n. 8.821/1989, com alterações posteriores, apenas com faixa isentiva geral nas transmissões <i>causa mortis</i> de até 2000 UPF-RS (1 UPF-RS em 2019 equivale a R\$ 19,5356).
DF	Tributação atual introduzida pela Lei n. 3.804/2006, com alterações posteriores, apenas com faixa isentiva geral nas transmissões <i>causa mortis</i> até R\$ 121.404,40.

Fonte: elaborado pelo autor a partir das legislações estaduais respectivas.

O quadro acima demonstra a falta de uniformidade da tributação sucessorial no país, lembrando que muitas sucessões *causa mortis* terminam sofrendo a incidência da legislação de mais de um Estado da federação, pois o imposto relativamente a bens imóveis e respectivos direitos compete ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal (art. 155, § 1º, I, da Constituição da República).

Voltando à primeira tabela, algumas conclusões podem ser extraídas, como se discriminam abaixo:

- Apenas 14 Estados utilizaram a crise fiscal a partir de 2015 como justificativa para majorar as alíquotas do ITCMD (RJ, PE, CE, MA, PB, RN, AL, SE, RS, GO, MT, MS, TO, AP)¹⁰⁹. Chama a atenção que Estados com situação fiscal crítica, como MG e RN, não majoraram as alíquotas do ITCMD. Por outro lado, o Rio de Janeiro, provavelmente o Estado em situação fiscal mais crítica¹¹⁰, majorou as alíquotas do ITCMD duas vezes desde 2015. Interessante que entre os que majoraram as alíquotas a partir 2015, nem todos levaram as alíquotas das transmissões *causa*

¹⁰⁹ Em ofício de 10 de setembro de 2015, os Secretários de Fazenda reunidos no âmbito do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária) enviaram ofício ao Presidente do Senado Federal pugnando pela revisão da Resolução Senatorial n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992), sugerindo que a alíquota teto do ITCMD fosse aumentada para 20% (Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, 2015).

¹¹⁰ De acordo com o atual Secretário de Fazenda do Rio de Janeiro, Luiz Cláudio Rodrigues de Carvalho (2019), em entrevista ao Jornal Valor Econômico, o Estado do Rio de Janeiro é completamente dependente das receitas dos *royalties* do petróleo, cujos preços estão sujeitos a variáveis geopolíticas que o Estado não controla, com agravante de que as receitas tributárias sequer pagam a folha de pagamento. Em suas palavras, “O Estado do Rio de Janeiro é viciado em *royalties*. Sem *royalties*, temos crise de abstinência”.

mortis para o teto. Alguns levaram a alíquota para o teto (RJ, PE, CE, PB, SE, GO, MT e TO), porém outros ainda têm espaço para crescimento das alíquotas (RS, MA, AL, MS e AP). Os demais 12 Estados e o Distrito Federal não alteraram suas alíquotas de ITCMD, mantendo-as inalteradas no atual momento de crise fiscal, sendo falsa a ideia de que todos os Estados poderiam majorar suas alíquotas de ITCMD em decorrência da atual crise fiscal (ESTADOS ADOTAM..., 2017);

- O Estado mais rico da federação (SP), responsável por quase metade de todas as doações e heranças no ano-calendário 2016, mantém a alíquota do ITCMD inalterada desde 1982, no percentual *flat* de 4%¹¹¹, para transmissão por doação ou sucessão *causa mortis*, desde quando a Lei n. 3.199, de 23 de dezembro de 1981, deu nova redação ao art. 11 da Lei n. 9.591, de 30 de dezembro de 1966 (SÃO PAULO (Estado), 1966), o que obviamente enfraquece qualquer tentativa para elevar a alíquota teto do ITCMD. Relevante anotar que, na redação original da Lei paulista de 1966, se praticava a alíquota de apenas 2%. Se aquele Estado onde o imposto seria mais produtivo, que é o Estado de São Paulo, não se interessa em majorar as alíquotas, fica difícil justificar uma majoração da alíquota teto hoje constante na Resolução Senatorial n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992).
- Igualmente se percebe que o segundo Estado de maior economia do país, Minas Gerais (e quarto maior fluxo sucessorial em 2016), mesmo passando por uma crise fiscal sem precedentes, tem uma alíquota similar à de São Paulo, caso se considere o possível desconto de até 20% sobre o imposto a ser pago nas transmissões *causa mortis*, como permitido ao Poder Executivo (atualmente o desconto é de 15%, na forma do Decreto estadual n. 43.981/2005). O caso de Minas Gerais é muito emblemático do torpor que envolve qualquer alteração na tributação das transmissões a título gratuito no Brasil. Somente motivos inconfessáveis podem justificar a inação dos poderes de Minas Gerais em não ter concretizado um incremento das alíquotas do ITCMD na atual quadra, o que ajudaria com certeza a situação das contas estaduais, como fizeram 14 outros Estados¹¹²;

¹¹¹ No ano 2001, exclusivamente, vigorou ainda uma alíquota de 2,5% para as transmissões a título gratuito de menor valor.

¹¹² Para o ano de 2019, o orçamento do Estado de Minas Gerais prevê um déficit de 11,4 bilhões de reais. Para este ano, estima-se uma arrecadação de aproximadamente 852 milhões de reais para o ITCMD. Um sistema de alíquotas mais progressivo indo ao teto de 8% poderia agregar algumas centenas de milhões de reais a mais no orçamento mineiro, ajudando o Estado nesta atual quadra (MINAS GERAIS, 2019).

- Já o Espírito Santo pratica a mesma alíquota, única, de São Paulo. Dessa forma, os Estados do centro econômico do país, onde é mais expressiva a riqueza sucessorial, estão alinhados em uma alíquota efetiva em torno de 4%, dando às costas a uma maior progressividade, enfraquecendo uma possível revisão da Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992), com exceção notável do Estado do Rio de Janeiro, que teve o segundo maior fluxo sucessorial em 2016, e que já aumentou duas vezes as alíquotas, como já assinalado, em decorrência da grave crise fiscal que atravessa;
- Com exceção do Maranhão (que chega à alíquota teto de 7%), Rio Grande do Norte, Piauí e Alagoas, os demais Estados do Nordeste já praticam as alíquotas até o teto. Chama a atenção que os Estados com as maiores economias regionais (BA, PE e CE) praticam as alíquotas tetos de 8%, enquanto Estados mais pobres têm alíquotas menores. Poder-se-ia colocar a responsabilidade disso no poder das elites locais do Brasil menos desenvolvido, mas esse argumento não sustenta pelo fato de os Estados mais ricos terem alíquotas intermediárias e não progressivas, como SP e MG;
- No sul do país, o Rio Grande do Sul já praticou alíquotas progressivas até o teto de 8%, na vigência da Lei n. 8.821/1989, isso até 2009, em face da qual os contribuintes desafiaram a constitucionalidade da progressividade, a qual foi considerada constitucional no *leading case* do Recurso Extraordinário n. 562.045-RS (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013), como já debatido anteriormente. Após 2009, as alíquotas baixaram para 3% (doações) e 4% (sucessão *causa mortis*), tendo subido novamente com a crise fiscal, graças à Lei gaúcha n. 14.741/2015. O Paraná mantém a mesma alíquota de São Paulo, de 4%, para ambas as formas de transmissão a título gratuito de bens e direitos. Já Santa Catarina utiliza a progressividade até o teto de 8%, com destaque para aplicação da alíquota teto para parentes colaterais e estranhos. Considerando que essa razoável discriminação não tem suporte na atual jurisprudência do STF, como já visto, provavelmente essa salutar legislação catarinense, no ponto, será declarada inconstitucional. Interessante que os três estados de uma região razoavelmente homogênea têm legislações diversas sobre alíquotas e progressividade, a indicar uma ausência de um debate uniforme que defenda uma progressividade mais

expressiva no sul do país (apesar de o Rio Grande do Sul ter proposto a progressividade desde 1989, inovando na matéria no país);

- No Centro-Oeste, 03 das unidades federativas utilizam a progressividade das alíquotas (DF, GO e MT), sendo que dois chegam ao teto de 8% (GO e MT). Igualmente, percebe-se uma ausência de uniformidade no Centro-oeste;
- Já na Região Norte, apenas o Tocantins utiliza a progressividade alcançando a alíquota teto de 8%, e os demais praticam alíquotas inferiores ou iguais a 4%. São Estados de economia mais deprimida e que operam entre as menores alíquotas do país.
- Outro ponto que chama atenção é que 8 Estados têm alíquotas das transmissões das doações menores que as das transmissões *causa mortis* (BA, MA, AL, SE, RS, MS, AC e AP) ou alíquotas aplicadas em faixas mais altas nas transmissões das doações em face das transmissões *causa mortis* (CE, PB, por exemplo). Como aqui já defendido (ARRONDEL; MASSON, 2010), faz sentido que as alíquotas das doações sejam inferiores às das sucessões *causa mortis*, para incentivar que o patrimônio dos ascendentes circule de forma mais precoce para os sucessores, que tende a impulsionar o consumo, além de melhorar as condições de vida das classes mais jovens. Em todo caso, essas reduções em alguns Estados certamente não têm esse tipo de preocupação, mas provavelmente está associada a uma realização de caixa em prol do Estado de forma mais rápida, não aguardando as sucessões *causa mortis*, e também desincentivar planejamentos tributários abusivos e ilícitos que transferem artificialmente doações para o campo de incidência do ITBI (simulação de compra e venda de imóveis, quando se trata, na verdade, de doações);
- Por fim, vê-se que o fluxo sucessorial (doações e heranças) está concentrado essencialmente nos Estados do sudeste do país, com 73,2% do total, os quais, à exceção do Rio de Janeiro, têm tratado de forma muito tímida a tributação sucessorial, mesmo considerando os limites da Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992), com alíquotas tetos na faixa de 4%. Para iniciar a mudança da postura em face desse imposto, por aqui se deveria mudar a atitude, ou seja, o foco teria que ser nos Estados do sudeste, especificamente São Paulo e Minas Gerais. Chama atenção também o irrelevante fluxo sucessorial em Estados da Região norte do país, a indicar um baixo potencial arrecadatório da tributação em foco.

A análise dos quadros ora colacionados demonstra que qualquer discussão sobre uma maior progressividade do ITCMD esbarra nos próprios Estados, os quais, até hoje, sequer se dignaram a utilizar a alíquota progressiva em toda a sua potencialidade, levando-a aos módicos 8% previsto na Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992). Assim, como primeiro passo para se buscar uma progressividade mais íngreme, necessário que os próprios Estados utilizem a ferramenta que está em suas mãos, nos limites da Resolução citada.

A situação antes narrada demonstra uma falta de reflexão e maturidade sócio-política para enfrentar a discussão de alíquotas mais progressivas no âmbito do ITCMD. Observe-se que o problema é profundo, pois os Estados mais ricos, nos quais a riqueza sucessorial é maior, vivem um torpor que lembra o século XIX dos países desenvolvidos. A explicação para isso parece ser muito simples. As classes mais abonadas, que detêm o poder político, composta inclusive pelos próprios políticos, mantêm toda a discussão da tributação progressiva de transmissão a título gratuito em completa hibernação, pois atingirá as parcelas mais abastadas da sociedade brasileira. Há, não se duvide, um conluio tácito generalizado, do qual a própria Academia parece fazer parte, de não suscitar esse debate. Como justificar que nem uma módica alíquota teto de 8% seja utilizada em sua plenitude? Não há explicação, salvo o torpor intelectual, que perpassa toda sociedade, inclusive nos segmentos mais ricos e esclarecidos.

Outro ponto que dificulta uma maior discussão sobre a tributação das transmissões a título gratuito no Brasil decorre do foro no qual elas são tratadas, circunscritas às Assembleias Legislativas, palcos no qual as repercussões pouco atingem o plano nacional. Assim, a própria mídia nacional, salvo em esporádicos momentos, sequer se lembra da tributação sucessorial, o que termina mantendo o pacto de silêncio sobre o assunto. É lembrar que as elites locais tendem a ter um maior poder de pressão sobre os parlamentares estaduais e são exatamente esses que devem aprovar as leis da espécie. Na prática, a discussão termina não se colocando e tudo fica do mesmo jeito.

Grave sintoma desse quadro é que a legislação paulista, do Estado que é o centro decisório do país e sede das maiores universidades, tenha se mantido completamente distante de qualquer tentativa de progressividade da tributação sucessorial, pois, como já dito, a partir do momento em que a reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965 desnaturou qualquer progressividade, o legislador paulista primeiro se amoldou ao teto do Ato Complementar n. 27, de 8 de dezembro de 1966 (2%), e, a partir de 1982, vinculou-se ao novo teto da Resolução Senado Federal n. 99/1981 (4%), para daí não mais se mexer, nem quando o Senado Federal publicou a Resolução n. 9/1992. Na prática, com esse nível de imposição,

completamente *flat*, as fortunas paulistas têm passado de geração em geração sem qualquer impedimento¹¹³, dentro da tradição monárquica dos filhos que são meros usufrutuários do patrimônio familiar, o qual deve ser resguardado para as futuras e felizes gerações de sucessores.

Contra o imposto sucessorial usa-se, como regra, argumentos eivados de má-fé, como, por exemplo, sua baixa produtividade arrecadatória, o que justificaria levá-lo simplesmente à extinção. Esse argumento é utilizado em todos os países, mesmo naqueles que têm progressividade ampliada. Aqui no Brasil, a produtividade arrecadatória fica prejudicada pelas diminutas alíquotas de imposição e pela falta de sintonia com a tributação sobre a renda, esta no plano federal (o que tem melhorado nos últimos anos). Alhures pelos esquemas de elisão tributária, deveras sofisticados, como se viu em item anterior, no caso dos Estados Unidos.

Finalizando, para defender uma progressividade da tributação das transmissões a título gratuito, os Estados precisariam fazer um dever de casa simples, antes de pugnar por uma maior progressividade, como fizeram açodadamente com o Ofício dos Secretários de Fazenda dirigidos ao Presidente do Senado Federal em 2015 (Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, 2015), qual seja, aprovar legislação que eleve as alíquotas para o teto de 8% da atual Resolução senatorial. Feito isso, abre-se o caminho para pressionar o Senado Federal para elevar a alíquota teto para 20%, como sugerido no ofício citado.

5.5. Tributação do fluxo sucessorial e a concentração de renda e patrimônio no Brasil

A arrecadação do imposto de sucessão *causa mortis* e doação no Brasil era absolutamente residual, pois os fiscos dos Estados da federação, competentes para cobrar e fiscalizar o imposto, não tinham, por exemplo, quaisquer informações das doações mobiliárias, as quais eram apenas informadas nas declarações de imposto de renda da pessoa física para o fisco federal, e assim os contribuintes podiam tranquilamente efetuar suas transferências em vida, completamente ao largo de qualquer controle por parte das autoridades fiscais estaduais responsáveis pelo imposto de doação. Ainda se tem o agravante de os Estados instituírem alíquotas módicas, abaixo mesmo do já diminuto teto fixado pela Resolução Senado Federal n. 9/1992 (SENADO FEDERAL, 1992), como antes se viu.

¹¹³ Thomas Piketty (2013, p. 810), discorrendo sobre as alíquotas da reforma do imposto sucessorial francês de 1901, que tinha uma taxa efetiva média de 3% sobre o centil superior das heranças (o *Top 1%* das heranças), registra que isso não teria impacto sobre o processo de acumulação e hiperconcentração patrimonial em curso na *Belle Époque*.

Nesse cenário, no ano de 2001, a arrecadação do imposto de doação e herança (ITCMD) atingiu apenas 339 milhões de reais em todos os Estados da federação, representando 0,083% da arrecadação tributária do país ou 0,3% das receitas tributárias dos Estados da federação, o que representava efetivamente uma quantia quase desprezível (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018d).

Em todo caso, esse cenário vem passando por uma rápida transformação. Passados 15 anos dos dados acima, em 2016, a arrecadação do imposto de transmissão *causa mortis* e doação aumentou para 7,2 bilhões de reais, ou seja, cresceu mais de 21 vezes no período de quinze anos e se vê também que sua arrecadação foi multiplicada por 6 no período decenal de 2007 a 2016, muito mais que os demais tributos (como exemplos para o período decenal citado, o ICMS, o tributo mais importante da federação em termos arrecadatários, teve sua arrecadação multiplicada nesse decênio citado por apenas 2,2; o ITBI, por 2,8; o IPTU, por 2,9; o IPVA, por 2,6; o ISS, por 2,6), como se vê abaixo (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a, p. 16-17):

Tabela 13: receita tributária por tributo e competência – 2007 a 2016 (em milhões de reais) - Brasil

Tributo	2007	2008	2009	2010	2011
Total da Receita Tributária	915.716,66	1.042.457,58	1.075.147,65	1.262.971,28	1.460.000,54
Tributos do Governo Federal	640.937,51	723.414,64	740.053,60	871.746,26	1.022.082,75
Tributos do Governo Estadual	227.351,31	265.379,96	276.463,56	321.673,97	357.335,39
ICMS	186.681,14	222.037,24	227.830,48	268.116,85	297.419,09
IPVA	14.626,86	17.035,37	20.107,34	21.366,56	24.112,03
ITCD	1.207,21	1.491,50	1.677,65	2.518,38	2.768,22
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	13.420,01	11.380,17	11.488,64	12.633,80	13.292,83
Outros Tributos Estaduais	11.416,09	13.435,69	15.359,45	17.038,38	19.743,21
Tributos do Governo Municipal	47.427,85	53.662,97	58.630,49	69.551,05	80.582,39
ISS	20.793,32	24.991,68	27.340,86	32.744,67	38.330,63
IPTU	12.869,22	13.803,80	15.187,50	17.446,25	19.702,96
ITBI	3.405,02	4.253,80	4.396,09	5.841,07	7.277,42
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	3.913,19	3.993,42	4.347,45	5.112,99	5.794,96
Outros Tributos Municipais	6.447,09	6.620,28	7.358,59	8.406,08	9.476,41

Tributo	2012	2013	2014	2015	2016
Total da Receita Tributária	1.571.165,89	1.735.998,25	1.841.633,35	1.925.451,14	2.027.014,48
Tributos do Governo Federal	1.085.322,90	1.197.179,05	1.260.950,71	1.316.253,83	1.383.758,72
Tributos do Governo Estadual	395.070,37	438.797,90	468.966,78	489.263,46	514.841,11
ICMS	326.235,72	363.189,92	384.614,64	396.513,09	412.856,99
IPVA	27.029,65	29.232,08	32.452,96	36.218,71	39.012,85
ITCD	3.408,68	4.142,18	4.698,16	6.460,68	7.262,15
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	15.546,40	16.493,78	19.910,40	21.093,07	23.248,33
Outros Tributos Estaduais	22.849,91	25.739,94	27.290,62	28.977,91	32.460,79
Tributos do Governo Municipal	90.772,62	100.021,29	111.715,85	119.933,85	128.414,66
ISS	44.241,97	47.838,26	53.845,67	54.820,00	54.622,10
IPTU	21.541,57	23.909,00	26.837,86	31.690,82	37.561,70
ITBI	8.285,42	9.734,38	10.514,99	10.097,61	9.639,25
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	6.459,07	7.648,58	8.319,71	9.271,29	10.118,36
Outros Tributos Municipais	10.244,60	10.891,07	12.197,62	14.054,13	16.473,25

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018a, p. 16-17)

O ITCMD representava 0,3% das receitas tributárias estaduais em 2001 e passou para 1,4% das receitas tributárias estaduais em 2016, um incremento bastante expressivo. Relevante ressaltar que a arrecadação do imposto de sucessão *causa mortis* e doação já rivaliza com o ITBI municipal.

Esse incremento decorreu de um novo olhar das Administrações tributárias estaduais sobre o ITCMD, que passaram a receber os dados das declarações de renda das pessoas, em intercâmbio de informações com a Receita Federal do Brasil, e com isso passou a controlar a evasão das doações de bens móveis e demais direitos (HABLE, 2016)¹¹⁴. E, no momento em que o imposto se tornou mais relevante, quando a crise fiscal que se abateu no país (e sobre os Estados) a partir de 2015, múltiplos Estados (14) publicaram novas leis sobre o imposto de sucessão *causa mortis* e doação, aumentando as alíquotas, como antes se viu, o que implicará em uma maior produtividade arrecadatória do ITCMD nos anos futuros.

Por outro, ainda há um grande espaço para uma maior produtividade arrecadatória da tributação de sucessões *causa mortis* e doações, mesmo considerando as alíquotas hoje praticadas, a uma pela possibilidade de elevar as alíquotas progressivamente para o teto da Resolução Senado Federal n. 9/1992 (SENADO FEERAL, 1992), o que poucos Estados fizeram; a duas por um melhor controle do fluxo sucessorial, como se demonstrará a seguir.

Abaixo traz-se um gráfico com a relação entre o patrimônio transferido *causa mortis* e doações em face do patrimônio total dos declarantes do imposto de renda da pessoa física do decênio compreendido de 2007 a 2016:

¹¹⁴ Conforme Thomas Piketty (2013, p. 623-625), analisando o caso francês, o capital transmitido por doações nesse início de século XXI é quase tão importante em termos de valor quanto aquele acessado pelos beneficiários em sucessões *causa mortis*. Isso decorre do envelhecimento dos pais, cuja expectativa de vida começou a exceder 80 anos, o que levou a idade de recebimento de bens por sucessões *causa mortis* dos herdeiros e legatários para a faixa de 45 a 50 anos ou até mais, trazendo, em outro vértice, a uma tomada de consciência dos ascendentes para “rejuvenescer” os recebedores dessas transmissões, normalmente os filhos, cujas doações são recebidas normalmente na faixa de 35 a 40 anos. Com o aumento da expectativa de vida dos ascendentes, a tendência é agudizar a importância das doações nessa segunda metade do século. Esse quadro traçado por Thomas Piketty pode ser extrapolado para todas as sociedades modernas que estão em acelerado processo de envelhecimento, como inclusive ocorre no Brasil. Interessante anotar que, se por um lado se acessa ao capital herdado mais tarde, por outro lado o envelhecimento desse capital nas mãos dos ascendentes tende a majorá-lo, o que somente pode ser minorado pelas doações, estas que são um meio relevante para fazer o capital circular mais rápido, o que deveria até ser incentivado em termos tributários, como diminuição da tributação sobre as doações, como proposto por Luc Arrondel e André Masson (2010).

Figura 24: relação entre o patrimônio recebido *causa mortis* e doações em face do patrimônio total – 2007 a 2016



Valores em bilhões de reais

	AC2007	AC2008	AC2009	AC2010	AC2011	AC2012	AC2013	AC2014	AC2015	AC2016
Patrimônio Total	2.661,49	3.025,83	3.352,96	3.823,62	4.445,21	5.083,61	5.825,47	6.461,88	7.193,39	8.133,64
Heranças e doações	22,82	48,14	46,43	51,15	54,17	47,98	52,22	63,13	88,67	84,40

Fonte: gráficos elaborados pelo autor a partir de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018b).

Inicialmente, necessário tecer algumas considerações sobre os dados acima, para uma adequada compreensão deles.

Para o último ano-calendário (2016), os contribuintes pessoas físicas declararam um patrimônio total de 8.133,64 bilhões de reais ou 8,13 trilhões de reais, bem como informaram o recebimento de 84,4 bilhões em heranças, legados e doações em suas declarações de imposto de renda, em regra pelo valor que constou na declaração do doador ou do *de cuius*, sob pena de, se assim não procederem, o imposto de renda incidir sobre o ganho de capital, este que seria a diferença entre o valor que constou na declaração do doador ou do *de cuius* em face do que constaria na declaração do donatário, herdeiro ou legatário¹¹⁵.

Inicialmente, considerando que os bens e direitos são declarados a preço de custo de aquisição nas declarações de imposto de renda das pessoas físicas dos doadores e dos falecidos, sem qualquer correção anual (salvo as aplicações financeiras, cujos valores são informados pelo total no início e final de cada ano-calendário), os valores reais do patrimônio total e das heranças/doações recebidas são um percentual do valor de mercado deles. E quanto mais antiga tenha sido a aquisição, mas residual será o valor do bem ou direito na declaração de imposto de

¹¹⁵ Jens Beckert (2008, p. 14) informa que as heranças e doações anuais na Alemanha alcançam entre 150 e 200 bilhões de euros e, nos Estados Unidos, entre 600 e 900 bilhões de dólares.

renda. Na prática, pode-se asseverar conservadoramente que o patrimônio total dos declarantes pessoas físicas e das heranças e doações recebidas, em termos reais, é da ordem de duas vezes o montante informado nas declarações de imposto de renda¹¹⁶.

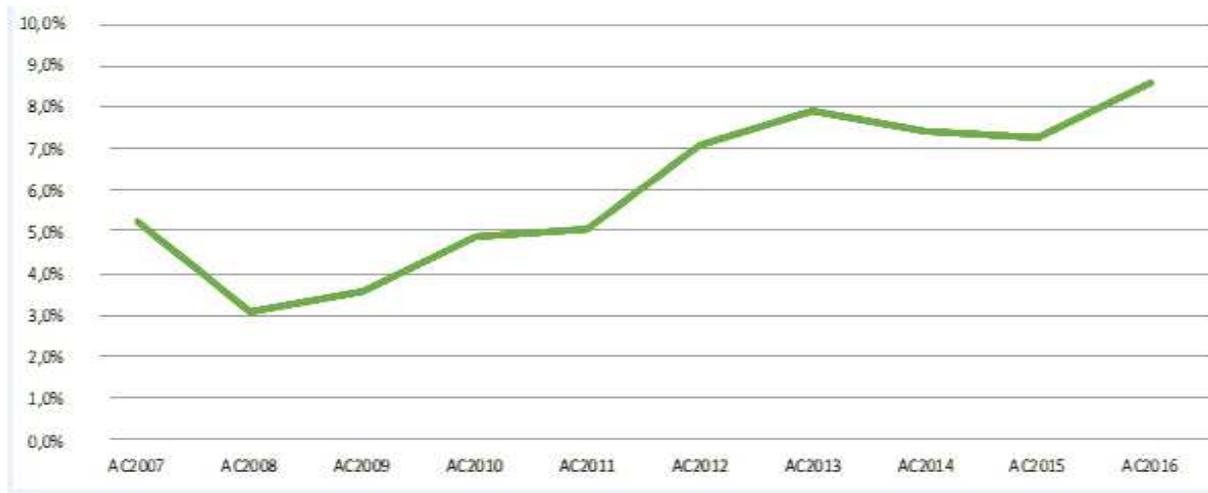
Chama a atenção a estabilidade em torno de 1,1% no decênio 2007-2016 entre as doações e heranças e o patrimônio total dos declarantes, como se vê no gráfico acima. Ora, considerando que a duração de uma geração de há muito está em torno de 30 anos, mesmo que mais recentemente se tenha observado uma ligeira alta (PIKETTY, 2013, p. 617), era razoável imaginar que o patrimônio declarado seria inteiramente transferido em uma geração, ou seja, o patrimônio deveria ser transferido para os sucessores (donatários e sucessores *causa mortis*) na fração de 1/30 por ano (3,3%), o triplo da média do período decenal acima. Obviamente que parcela do patrimônio é consumida e não transferida por doação ou sucessão *causa mortis*, porém não há como consumir os grandes patrimônios e esses tendem a se perpetuar majorados no tempo. Isso é mais verdade em uma sociedade como a brasileira, na qual os patrimônios são hiperconcentrados.

Como as informações constantes do gráfico são obtidas a partir de declarações dos próprios contribuintes, plausível que muitas transferências não sejam informadas ou sejam subavaliadas pelos contribuintes, evitando a tributação sobre tais transferências. Claramente se desconfia que o fluxo sucessorial (doações e transferências patrimoniais *causa mortis*) deveria ser mais robusto, pois não parece plausível que apenas a terça parte seja transferida por doações e heranças e as outras duas partes consumidas (e até se vê que em alguns anos o fluxo foi para a faixa de 1,5%).

Cabe ainda comparar o ITCMD efetivamente pago com o montante de heranças e doações, como se vê abaixo:

¹¹⁶ Thomas Pikety (2013, p. 78-82, 89 e 239) anota que o capital (capital imobiliário – imóveis, casas – e capital financeiro e profissional – escritórios, equipamentos, patentes etc.) dos países desenvolvidos varia de 4 a 6 vezes a renda nacional (esta é aproximadamente 90% do PIB, composta da renda do trabalho mais a renda do capital). Utilizando o menor dos indicadores para o Brasil, considerando um PIB de 6,26 trilhões de reais em 2016 (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2016a, p. 1), a implicar em uma renda nacional anual de 5,6 trilhões de reais, tem-se um capital global no Brasil acima de 22 trilhões de reais (imóveis, bem móveis e demais direitos), o que explica a tese de que o valor real dos bens declarados deve ser pelos menos da ordem do dobro dos valores históricos que constam nas declarações de imposto de renda das pessoas físicas (deve-se lembrar que há capitais detidos por pessoas residentes no exterior e que não apresentam declaração de imposto de renda no Brasil, bem como largos contingentes de brasileiros não apresentam declaração de imposto de renda – apesar desses terem, como regra, pequeno patrimônio).

Figura 25: relação entre o ITCMD pago e o montante recebido por doações e sucessões *causa mortis* – 2007 a 2016



	AC2007	AC2008	AC2009	AC2010	AC2011	AC2012	AC2013	AC2014	AC2015	AC2016
Heranças e doações	22,82	48,14	46,43	51,15	54,17	47,98	52,22	63,13	88,67	84,40
ITCMD pago	1,2	1,49	1,67	2,51	2,76	3,4	4,14	4,7	6,46	7,26
% ITCMD pago/montante de heranças e doações	5,3%	3,1%	3,6%	4,9%	5,1%	7,1%	7,9%	7,4%	7,3%	8,6%

Fonte: gráficos elaborados pelo autor a partir de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2018a e 2018b).

O gráfico acima prova claramente o aumento da produtividade arrecadatória no decênio descrito, quando se viu que o ITCMD cresceu seis vezes em dez anos (o fluxo sucessorial cresceu quase 4 vezes), crescimento maior que quaisquer tributos no período, como já dito. Se as Administrações Tributárias estaduais continuassem com os mesmos métodos, a relação ITCMD pago/heranças e doações deveria se manter constante, mas, ao revés, se vê que o ITCMD evoluiu acima do fluxo sucessorial e de doações, a indicar um incremento na produtividade do imposto. Isso é uma prova inconteste do crescimento da produtividade arrecadatória do ITCMD, que não por coincidência aumentou a partir do momento em que os fiscos estaduais passaram a ter acesso às informações das doações informadas nas declarações de imposto de renda das pessoas físicas (2011 e 2012), que teve um pico em 2016, já como reflexo do aumento das alíquotas a partir das alterações perpetradas pelos Estados com vigência a partir de 2016.

Porém uma leitura apressada do gráfico indicaria que o ITCMD pago estaria beirando ou acima da alíquota teto definida na Resolução Senado Federal n. 9/1992 (8%), o que obviamente não faz sentido, pois, como se viu, os Estados brasileiros sequer praticam a progressividade nos limites dados pela Resolução Senatorial n. 9/1992, e o Estado mais rico da Federação, o Estado de São Paulo, apenas aplica uma alíquota *flat* de 4% para as transferências por doações e sucessões *causa mortis*.

Na verdade, como já se evidenciou, o fluxo sucessorial (doações e sucessões *causa mortis*) deve atingir um valor real acima de duas vezes do valor informado nas declarações de imposto de renda da pessoa física, a uma pela informação do valor dos bens e direitos pelo custo de aquisição, o que, como se demonstrou, representa em torno de metade do valor real; a duas pelo fluxo sucessorial em torno de 1,1% do patrimônio total (relação heranças e doações em face do patrimônio total), o qual parece estar subdimensionado, pois com esse percentual implicaria que a terça parte do patrimônio seria transmitido a título gratuito e as outras duas partes do patrimônio total seria consumido pelos seus detentores. Ora, considerando que o capital é concentrado e detido nas mãos do *Top* 10%, no Brasil em torno de 80%, pouco plausível que 2/3 dele seja consumido por seus detentores.

Com as considerações acima, se o fluxo real das heranças e doações constantes nas declarações de imposto de renda deveria ser o dobro, em consideração às informações pelo valor histórico, associado ainda à necessidade de se majorar o fluxo das doações e sucessões *causa mortis* em face do patrimônio que seria consumido, vê-se que a alíquota efetiva e real do imposto sobre doações e sucessões *causa mortis* deve se encontrar hoje abaixo da metade do gráfico acima, algo na faixa dos 3%, o que está condizente com as alíquotas praticadas pelos Estados da Federação.

Apesar das diminutas alíquotas, analisando o ITCMD em bases decenais a preços de hoje, trata-se de um imposto que já representa mais de 70 bilhões de reais para as finanças estaduais, e assim já não se trata de uma receita desprezível. Ao revés, é um montante relevante, o qual, caso os Estados continuem investindo em seu controle, aumentando a progressividade, pode se tornar mais relevante ainda, pois a arrecadação do ITCMD continua crescendo de forma expressiva.

Necessário enfatizar um ponto cabal que demonstra a enorme concentração de renda decorrente das transmissões a título gratuito de bens e direitos no Brasil. Para o mesmo ano-calendário 2016, as doações e heranças no importe de 84,4 bilhões foram declaradas como recebidas por apenas 335.036 contribuintes, o que representou 1,2% do universo dos contribuintes que apresentaram declaração de imposto de renda da pessoa física nesse ano-calendário. Daqueles, apenas 1.549 declarantes receberam transmissões a título gratuito acima de 5 milhões de reais, em importe total recebido por herança ou doação de 31,3 bilhões de reais, ou seja, quase 40% de todas as doações e heranças foram recebidas por pouco mais de 1500 contribuintes, com um montante médio recebido por herança ou doação acima de 20 milhões

de reais¹¹⁷ (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018b, Tabela 15 - Resumo das Declarações por Faixas de Doações e Heranças dos Grandes Números do IRPF-AC2016), a valores históricos. E o mais grave que as transmissões acima foram feitas com uma alíquota efetiva da ordem de 3%, ou seja, as transmissões a título gratuito no Brasil perpassam para as gerações seguintes com baixíssima imposição tributária.

Ora o quadro acima induz enormemente a concentração de renda e patrimônio, pois as transmissões sucessórias passam para os donatários, herdeiros e legatários com uma mínima imposição tributária, ou seja, todo o patrimônio presente termina se transformando integralmente em um fluxo sucessorial que tende a manter a desigualdade do passado no presente. Na verdade, um imposto sucessorial com uma alíquota efetiva da ordem de 3% se assemelha as antigas imposições registrais, que garantiam o direito de propriedade dos beneficiários.

5.6. Uma proposta de aperfeiçoamento da tributação sobre as transmissões por doações e *causa mortis* para o Brasil

Analisado o histórico da tributação das transmissões a título gratuito de bens e direitos no Brasil e a atual situação das legislações estaduais, veem-se alguns problemas típicos de um imposto deferido constitucionalmente ao âmbito de ente subnacional, mas que as bases tributáveis podem facilmente se movimentar dentro do país:

- por ser estadual, está sujeito a 27 legislações estaduais, e há a possibilidade de competição fiscal entre os Estados, pela competência legislativa plena estadual, esta em decorrência da ausência de lei complementar federal sobre normas gerais, já que, no ponto, o imposto ideado pelo art. 35 do CTN sequer existe mais (LIMA, 2003, p. 255-284; COÊLHO, 2012, p. 457; PAULSEN, 2010, p. 317; FERNANDES, 2002, p. 59-60). Atualmente se encontra pendente de apreciação pelo STF a possibilidade de os Estados legislarem plenamente sobre o ITCMD (Recurso Extraordinário n. 851.108-SP, em sede de repercussão geral);

¹¹⁷ Para o ano-calendário 2015, nele se viu que as doações e heranças alcançaram 89,63 bilhões. Os contribuintes com rendimentos totais acima de 40 salários mínimos foram responsáveis por 80% de todas as doações e heranças recebidas (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Tabela 9 - Resumo das Declarações por Faixa de Rendimentos Totais dos Grandes Números do IRPF-AC2015, 2018b), ou seja, claramente se vê que doações e heranças são instrumentos utilizados pelas classes de maior renda, pois é ela que detém o patrimônio passível de doação, herança ou legado.

- possibilidade de conflito de competência entre o legislador tributário, no âmbito dos Estados, e processual civil, no âmbito da União (MUZZI FILHO, 2013, p. 29-36), como se viu recentemente no julgamento da ADI 4409-SP no STF (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2018), quando foi desafiada a viabilidade de os Estados legislarem sobre disposições legais sobre a forma de cobrança do ITCMD pela Procuradoria-Geral do Estado, e de sua intervenção em processos de inventário, arrolamento e outros de interesse da Fazenda Pública;
- possibilidade de competição fiscal entre os estados (“guerra fiscal”), com manipulação das alíquotas com objetivo de atrair o domicílio fiscal dos contribuintes;
- falta de uniformização de alíquotas e hipóteses isentivas entre os diversos Estados da Federação, implicando uma tributação completamente sem uniformidade no país, tratando contribuintes em mesma situação de forma diversa, em desrespeito aos princípios da isonomia e da capacidade tributária;
- conflito com a tributação sobre a renda federal, como inclusive já ocorre quando os herdeiros, legatários e donatários avaliam os bens transferidos a valor de mercado em suas declarações, devendo “a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cuius* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento (art. 23, § 1º, da Lei n. 9.532/97);
- falta de conexão com a tributação sobre a renda que vigora no âmbito federal, onde se encontram as bases de informações de bens e direitos dos contribuintes, lembrando que a União é que tem poder para exigir informações anuais do contribuinte, inclusive informações agregadas de movimentações financeiras oriundas das instituições, na forma do art. 5º da Lei Complementar n. 105/2001, o que são instrumentos fundamentais para controle de bens e direitos. Hoje os Estados se socorrem de convênios com a União, obtendo informações específicas, como no caso de doações;
- estando a regência do imposto no âmbito das legislações estaduais, as discussões sobre a estrutura dessa forma de tributação terminam não chegando ao plano nacional, ficando circunscritas aos âmbitos estaduais, o que explica tão pouco debate para tal imposto.

Os conflitos acima somente podem ser superados com a federalização do imposto sobre transmissão a título gratuito de bens e direitos, passando-o para a União.

Não há qualquer dúvida de que o ente que administra o imposto de renda tem as melhores condições para administrar o imposto de sucessões *causa mortis* e doação, pelos motivos a seguir:

- é a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia que obriga os contribuintes a entregarem uma declaração de renda e outra de todos os bens e direitos, ou seja, tal repartição é quem tem o controle do patrimônio dos contribuintes¹¹⁸;
- uma parte expressiva da tributação de heranças, legados e doações nada mais é do que a incidência tributária sobre ganhos de capitais envelhecidos e não realizados pela ausência da alienação desses bens e direitos. Não por outra razão, o Canadá aboliu a tributação de doações e heranças, porém introduziu a tributação sobre ganhos de capital aplicada a heranças e doações, exceto em benefício dos esposos, como já dito anteriormente (GALE; SLEMROD, 2001, p. 18-19), e o mesmo ocorreu na Austrália (GANS e LEIGH, 2006), ou seja, isso demonstra a similaridade entre ambas as formas de tributação;
- poderia ser utilizado todo o instrumental que hoje existe para potencializar a tributação sobre a renda, como controles patrimoniais de pessoas jurídicas, controles de movimentação financeira em termos agregados, como permitido pelo art. 5º da Lei Complementar n. 105/2001, controle de registro de bens móveis e imóveis, intercâmbio de informações fiscais com os fiscos estrangeiros etc. em prol da tributação gratuita de bens e direitos. Não há dúvida que isso aumentaria em muito a produtividade fiscal do ITCMD, como inclusive se viu com a simples troca de informações referentes às doações que os contribuintes pessoas físicas informam nas declarações de pessoas físicas.

Interessante situar a federalização do ITCMD em termos históricos, pois houve um debate sobre essa matéria na Constituinte de 1988, que vale a pena resgatar.

Na Comissão de Sistematização da Constituinte, esta que recebeu os relatórios das Subcomissões temáticas, em sessão de 07 de novembro de 1987, o deputado Virgílio Guimarães

¹¹⁸ Essa limitação pode ser atenuada por convênio entre os Estados e a União, como tem ocorrido a partir de 2012, com a Receita Federal enviando os dados de doações declaradas na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física para as Secretarias de Fazenda dos Estados e DF, como se viu com o convênio entre a União e o Distrito Federal (HABLE, 2016).

propôs emenda para transferir o Imposto sobre doação e sucessão *causa mortis* para a União, com a seguinte alegação:

Então, em nosso País não existe, de fato, Imposto sobre Herança. Muito se falou que a reforma tributária no País deveria incorporar, no seu aspecto social, uma carga fiscal maior dos impostos diretos para diminuir a carga dos impostos indiretos, tornando o sistema socialmente mais justo. Na realidade, muito pouco se inovou neste aspecto. Os impostos sobre a propriedade continuaram praticamente os mesmos: é o Imposto Predial e Territorial Urbano, é o Imposto sobre Veículos Automotores, é o Imposto Territorial Rural. O Imposto de Renda, outro imposto direto também não sofreu maiores inovações. Na realidade, o sistema que estamos aqui discutindo é muito pouco inovador, no que diz respeito à justiça fiscal, no sentido de torná-la socialmente mais justa. Essa transferência dos Estados para a União visa a criar as condições para, na prática, implantar-se o Imposto sobre Heranças, um imposto direto, socialmente justo, que visa a justiça fiscal e social. E por que essa transferência do Estado para a União viabiliza isso? Em primeiro lugar, porque a União tem em mãos o Imposto Territorial Rural, isto é, um cadastro das terras, que representa uma boa parte das heranças neste País – os imóveis rurais. O Imposto de Renda é cobrado através da Receita Federal, que tem o cadastro do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. Isso já facilita também. Acima de tudo, esse sistema vai impedir que se criem os chamados "paraísos fiscais". Meu receio, porém, é que, se um Estado como São Paulo, Rio de Janeiro ou Minas Gerais, criar um Imposto sobre Heranças para valer – digamos 10% ou alguma coisa substancial – algum outro Estado pequeno, pobre, até pensando em defender os interesses dos seus habitantes, venha a criar um imposto de meio por cento, ou 1%, para que as grandes fortunas se desloquem para lá. Não podem levar as terras, mas transformam aquilo em empresa e levam os papéis, as ações, as quotas dessas companhias. Estas, sim, é que serão doadas, é que vão ser herdadas. Nesses casos, chegaremos, na prática, a uma taxa irrisória. Esta emenda, portanto, é de grande alcance, pois visa a criar condições para estabelecer, na prática, um Imposto sobre Heranças digno desse nome, ou seja, com alíquotas substanciais, capazes de propiciar um mínimo de justiça social a este País". (SENADO FEDERAL, 1987b, Ata da 32ª Reunião Extraordinária, em 6 de novembro de 1987, p. 68-69)

O deputado buscava inovar na tributação em termos de justiça fiscal, criando um verdadeiro tributo sobre heranças, legados e doações, reconhecendo que a União, por deter o controle da tributação rural e de renda, teria melhores condições de administrar um tributo sobre transmissões gratuitas de bens. Ainda, a federalização se justificaria em decorrência da possibilidade de competição fiscal entre os Estados, lembrando o parlamentar que alíquotas irrisórias de algum Estado poderiam incidir transversalmente até sobre bens imóveis localizados em outros Estados, desde que tais imóveis fossem incorporados em empresas, cujas cotas ou ações é que seriam herdadas, com imposto pago no local onde se processaria o inventário ou arrolamento.

O deputado Francisco Dorneles se posicionou contra a emenda, alegando que a União já teria competência para tributar os ganhos de capitais em heranças e legados na via do imposto

de renda, bastando editar legislação para tanto, o que, quando Ministro da Fazenda, ele tentara encaminhar.

A emenda acima foi rejeitada por 77 (NÃO), 14 (SIM) e 1 (ABSTENÇÃO) dos Constituintes da Comissão de Sistematização (SENADO FEDERAL, 1987b, p. 69-70).

O argumento do deputado Francisco Dorneles poderia ser pertinente à luz da Emenda Constitucional n. 18 à Constituição da República de 1946 e na Constituição da República de 1967, que previram expressamente que o montante do imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária (onde se inseria as transmissões a título gratuito de bens imobiliários) seria dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação. Esse comando da Constituição de 1967, entretanto, sequer constou na Emenda Constitucional n. 1 à Constituição de 1967. Assim, em 1987, o argumento do deputado Dornelles seria, no mínimo, controvertido¹¹⁹, apesar de hoje encampado pelo legislador federal, como se explica a seguir.

Não há dúvidas de que o imposto de renda incide sobre acréscimos patrimoniais, dentre eles os ganhos de capitais, porém se há um imposto específico que incide em um determinado acréscimo patrimonial, caso de herança e doações sob a óptica dos herdeiros, legatários ou donatários, é controverso imaginar que o imposto de renda possa também incidir sobre tal patrimônio¹²⁰. Nessa linha, os arts. 6º, XVI¹²¹, e 22, III, da Lei n. 7.713/88 determinavam que os valores dos bens adquiridos por doação ou herança e os ganhos de capitais auferidos nas transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento da legítima eram isentos do imposto de renda e excluídos da apuração do ganho de capital, respectivamente.

Ocorre que modernamente o legislador federal resolveu tributar os ganhos de capitais quando o herdeiro, legatário ou donatário avaliarem os bens e direitos transferidos a valor de

¹¹⁹ Nathalia Daniel Domingos (2017, p. 135-162) atualiza o debate sobre o conflito entre União e os Estados, no âmbito da tributação sobre a renda e sobre as transmissões a título gratuito, apontando, no ponto, a sanha arrecadatória da União, o que poderia enfraquecer a tributação dos Estados.

¹²⁰ Na verdade, necessário compreender que o imposto de renda incide, como regra geral, em todos os acréscimos patrimoniais, dos quais o ganho de capital é espécie. Em todo caso, sob a óptica dos herdeiros, legatários e donatários, os valores recebidos são, todos, acréscimos patrimoniais, não são só os ganhos de capitais envelhecidos durante a vida do falecido ou do doador, mas o próprio custo de aquisição dos bens e direitos, ou seja, o acréscimo patrimonial nas transmissões a título gratuito é a integralidade dos montantes transferidos (custo de aquisição mais o eventual ganho de capital). Nessa ordem de ideia, no extremo, aceitando a validade da cumulação da tributação sobre a renda com a tributação sobre as transmissões a título gratuito, ambas poderiam, em tese, incidir sobre a mesma base de cálculo, qual seja, o patrimônio total recebido pelos herdeiros, legatários ou donatários.

¹²¹ O Poder Executivo enviou em 2016 o Projeto de Lei n. 5.205, que pretende alterar o art. 6º, XVI, da Lei n. 7.713/88, fazendo cumular a tributação da renda com a tributação das transmissões a título de doações. Esse Projeto de Lei tenciona tributar pelo IR vultosas heranças e doações com alíquotas progressivas que começam em 15% e chega a 25% (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2016).

mercado em suas declarações, devendo a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cuius* ou do doador sujeitar-se à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento (art. 23, § 1º, da Lei n. 9.532/97). Obviamente que o herdeiro, legatário ou donatário pode escapar em um primeiro momento do ganho de capital, bastando manter os bens recebidos em suas declarações pelo valor que constou na declaração do doador ou do *de cuius*. Em todo caso, assim procedendo, não terá como escapar da tributação do ganho de capital no futuro, pois, quando for alienar os bens ou direitos, pagará imposto de renda sobre ganho de capital representado pela diferença entre o preço de alienação e o custo de aquisição (o custo de aquisição será o valor que constava na declaração do doador ou do *de cuius* e que tinha passado inalterado para a declaração do donatário, herdeiro ou legatário).

Em linha oposta ao preconizado acima pelo legislador federal, Misabel Derzi assevera:

Efetivamente, nenhum dos países que adota modelo de sistema como o nosso admite submeter simultaneamente tais transmissões *causa mortis* e doações ao imposto de renda. A rigor, nesses modelos, o imposto sobre a transmissão por causa de morte e doação é complementar ao imposto de renda. Daí a pessoalidade e a progressividade conferidas a ambos. Ao contrário, somente naqueles em que inexistente como espécie independente o imposto de heranças e doações, é que o imposto de renda alcança os ganhos de capital que as aquisições gratuitas representam. (BALEEIRO, 2003, p. 267)

A linha esposada por Misabel Derzi deve ser prestigiada, pois claramente se infere que as tributações sucessórias e de renda são complementares. Basta dizer que ninguém imaginaria que, caso existisse uma verdadeira progressividade na transmissão a título gratuito de bens similar ou maior que a do imposto de renda, ainda este último pudesse incidir sobre o ganho de capital de tais transmissões. Claramente se estaria indo para o terreno do confisco. Deve-se ressaltar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sob égide da Constituição de 1946 não aceitava a incidência do imposto do lucro imobiliário (valor da alienação menos o custo de aquisição)¹²², instituído pelo Decreto-lei n. 9.330/1946, sobre os ganhos de capitais dos bens havidos nas transmissões *causa mortis*, como se pode ver no Recurso Extraordinário n. 36.163, 1ª Turma (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1958), e nos Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 36.973, Tribunal Pleno (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1960).

Os votos acima são muito sucintos, mas neles se veem que os Ministros do STF entendiam que o imposto de renda sobre o lucro imobiliário visava a especulação imobiliária e

¹²² A tributação sobre o ganho de capital foi introduzida primeiramente sobre o lucro imobiliário, pela legislação citada de 1946, muitos anos após a introdução do imposto de renda no início dos anos 1920 (BORBA, 2009, p. 110).

não se coadunava com os atos translativos de propriedades adquiridas por sucessão *causa mortis*. Dos votos, anote-se, por serem muito sintéticos, não se podem tirar maiores conclusões.

Em todo caso, voltando para a Constituição de 1988, parece claro que há um imposto específico que incide sobre todo o acréscimo patrimonial (custo de aquisição mais ganho de capital) advindo da transmissão a título gratuito, que é o ITCMD, o qual, à luz do direito comparado, é complementar ao Imposto sobre a Renda (ou, onde não existe tributação sucessorial, como na Austrália (GANS e LEIGH, 2006) e Canadá (GALE; SLEMROD, 2001, p. 18-19), somente se tem a tributação da renda sobre os ganhos de capital havidos nas transmissões de bens e direitos a título gratuito). Para uma cumulação de ambas as tributações seria razoável exigir normas como aquelas que constaram na reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965 e na Constituição de 1967, como dito anteriormente.

Não há dúvidas, como apontado por Nathalia Daniel Domingos (2017, p. 135-162), que essa cumulação termina fragilizando ainda mais a tributação estadual do ITCMD, que agora terá que concorrer com a tributação sobre a renda federal, esta que detém todos os registros de bens anuais do contribuinte, podendo instaurar-se uma má concorrência entre a Administração Tributária da União e dos Estados sobre a tributação das transmissões a título gratuito de bens e direitos.

A proposta de federalização constou na Proposta de Reforma Tributária aprovada na Comissão especial em dezembro/2018, sob relatoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, com a seguinte fundamentação:

Quanto à tributação do patrimônio, o ITCMD passa à esfera federal com o objetivo de reforçar a importância da tributação patrimonial no Brasil, como se observa nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Isso porque os grandes patrimônios estão normalmente espalhados por diversos Municípios, sendo mais consistente onerá-los com um tributo de alcance nacional. Além disso, a Receita Federal, usando das informações e instrumentos empregados em matéria de Imposto de Renda, está mais bem equipada para a fiscalização desse tributo. Contudo, toda a sua arrecadação será transferida para os Municípios, seguindo a lógica de manter o resultado da tributação sobre a propriedade na esfera local. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2018, p. 54)

A motivação acima para federalizar o imposto está em linha com os argumentos antes expendidos, porém não se pode transferir o tributo para a União, sem que este ente não permaneça com parcela da arrecadação. É má ideia em termos administrativos assim proceder, pois há o risco de o imposto ser relegado a um segundo plano no âmbito da União, por nada render a esta. Prudente eventualmente agir como na tributação da renda, em que metade do produto da arrecadação é repassado para Estados, Distrito Federal e Municípios.

Obviamente que se reconhecem as dificuldades para alterar a destinação de um imposto cujas rendas desde o século XIX pertenciam aos Estados. Entretanto, não há dúvida de que tal medida potencializaria o imposto, em duas vertentes: tanto em termos arrecadatórios, como em termos redistributivos.

A proposta acima tem seus opositores, como César Caúla e Paulo Rosenblat (2018, p. 299), que alegam que medida vulneraria o pacto federativo e que esse imposto tem a vantagem de não ser compartilhado com os municípios e já existir uma “estrutura administrativa consolidada para a apuração dos inventários (judiciais e extrajudiciais) e das doações”.

Os argumentos acima parecem muito frágeis para superar as desvantagens já apontadas de manter o imposto no âmbito estadual (competição fiscal entre os estados, por alterações em alíquotas ou bases de cálculo ou pela legislação plena estadual em decorrência de ausência eventual de lei complementar federal para dirimir conflitos de competência; conflito de competência entre o legislador tributário estadual e processual civil da União; a tributação estadual sucessorial não respeita os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como largamente se demonstrou nesta tese; conflito com a tributação sobre a renda; ausência de acesso aos dados de bens e renda de todos os contribuintes do país, como permitido pela legislação do imposto de renda; e as discussões sobre a tributação sucessorial ficam restrita ao plano estadual, fugindo dos holofotes do debate nacional, quando se poderia discutir a enorme concentração de renda, inclusive intergeracional). Enfrentando especificamente os argumentos dos doutrinadores, não se vê como vulnerar o pacto federativo, pois o imposto poderia ser muito mais produtivo no âmbito da União, caso utilizado os controles que esta tem da atividade de bens e rendas dos contribuintes, podendo ser partilhado, como já dito, com os Estados e até com os municípios. Ainda, a existência de qualquer estrutura administrativa, de per si, não justifica a manutenção de qualquer tributação, quando uma inovação claramente tende a melhorar a administração do tributo.

6. Conclusões

Se é verdade que houve uma enorme evolução da riqueza patrimonial nos últimos dois séculos, com aceleração do crescimento a partir de fins do século XIX e principalmente do século XX, com um inaudito desenvolvimento das sociedades modernas, também se deve reconhecer que a desigualdade econômica é um dos principais problemas que aflige as sociedades contemporâneas, quer dentro de cada país, quer entre eles, porque as desigualdades vitais (diferença de expectativa de vida ao nascer, taxa de mortalidade infantil, grau de morbidade etc.) e sociais (escolaridade, qualificação profissional, posição hierárquica em organizações etc.) têm reconhecidamente correlação direta com as desigualdades econômicas.

Argumenta-se que a desigualdade de renda e patrimônio não seria um problema maior em si mesmo, pois a redução ou aumento dos bens e rendas das classes mais abastadas não implicaria necessariamente em aumento ou redução para as classes menos favorecidas, e que eventualmente o aumento da riqueza daqueles que estão no topo respingaria sobre as camadas populares (FELDSTEIN, 1999; GOBETTI, 2018, p. 8). Esse tem sido o argumento central daqueles que não veem a desigualdade como um problema a ser enfrentado. Para esses, a pobreza seria o problema que deveria ser combatido.

Ocorre que esse pretenso gotejamento não tem melhorado a vida das classes mais desfavorecidas, as quais, nos Estados Unidos, por exemplo, não se favoreceram do crescimento econômico dos últimos 40 anos, este quase todo apropriado pelos componentes do decil mais rico da população (DEATON, 2013, p. 175). Na verdade, trata-se da velha ideia liberal de que a riqueza de poucos beneficia a todos, o que foi abalado pelos trabalhos de Thomas Piketty e dos demais economistas que o seguiram (BATISTA JUNIOR; OLIVEIRA; MAGALHÃES, 2015, p. 233-235).

Assim, se a pobreza fosse o único problema a ser enfrentado, como disse Branko Milanovic (2007), o mundo seria um lugar em que todas as injustiças seriam permitidas. Na verdade, os estudos acadêmicos (WILKINSON; PICKETT, 2009; KAWACHI et al., 1997; PICKETT, MOOKHERJEE e WILKINSON, 2005; AUTOR, 2014; CHETTY et al., 2014) demonstram que os estratos menos favorecidos em sociedades mais desiguais têm menor mobilidade social e doenças sociais (maiores taxas de criminalidade, morbidade, violência, gravidez na adolescência, menor acesso à universidade etc.).

Não se pode negar que a desigualdade econômica, mesmo em países de maior renda, é um problema a ser enfrentado. Afinal, quando se tem a apropriação da maior parte da riqueza por um pequeno estrato social, este domina a vida dos demais, moldando a percepção da própria vida que cada um tem de si, e pode fazer com que os outros percam sua fé no sistema político e econômico, no qual verão um sistema que privilegia apenas os mais favorecidos (SCANLON, 2014). Ora, isso é o combustível para que os fundamentos da convivência social sejam questionados, podendo solapar as estruturas de qualquer país. E, anote-se, o que se tem observado neste século XXI, com grave aumento da desigualdade de renda e patrimônio dentro de todas sociedades, mesmos dentre as mais desenvolvidas, é exatamente esse quadro. Assim, a desigualdade de renda e patrimônio importa e é um problema a ser enfrentado, no qual a tributação de renda e patrimonial desempenha um importante papel.

Porém, para se enfrentar esse problema, é necessário ter a adequada percepção dele. Como a desigualdade econômica não é um problema de hoje, mas que apenas tem-se agudizado modernamente, após um período de moderação após a Segunda Guerra Mundial, sua percepção tem variado no tempo, ao sabor das ideologias de cada momento (SOUZA, 2016, p. 30-150).

Em um apanhado a partir do final do século XIX, viu-se, em um primeiro momento, o surgimento de uma consciência das classes trabalhadoras e médias que se insurgiram contra a brutal acumulação de riqueza do final do século XIX e começo do século XX na Europa e nos Estados Unidos, nas mãos dos grandes industriais e financistas. Isso permitiu que as classes políticas construíssem toda a tributação moderna sobre a renda e sobre as transmissões gratuitas de bens e direitos, em um primeiro momento com imposição modesta, a qual surgiu ao mesmo tempo na Europa e nos Estados Unidos, nas décadas de 1890, 1900 e 1910¹²³, para depois iniciar uma escalada da progressividade com as grandes guerras.

Essas inovações tributárias, especificamente no tocante à tributação sobre a renda, influenciaram os países periféricos, como o Brasil, que instituiu o imposto de renda em meados dos anos 1920. Veio a Primeira Guerra Mundial e, com as necessidades fiscais do conflito, a tributação sobre renda e transmissão gratuita de bens foi agravada na Europa e Estados Unidos, com um crescimento das alíquotas nunca antes visto. Em todo caso, continuava ainda gravando a pequena parte dos contribuintes mais ricos, sendo uma tributação de classe. Esse era o quadro

¹²³ Na verdade, deve-se reconhecer que foram os revolucionários franceses de 1789 que construíram um sistema universal e moderno de controle patrimonial (imóveis rurais e urbanos, valores mobiliários de todas as espécies, bens móveis, objetos preciosos etc.), que vem sendo atualizado desde então, e a este eles vincularam um imposto sucessorial sobre doações e sucessões *causa mortis*, que gravava modesta e proporcionalmente os patrimônios transmitidos (PIKETTY, 2013, p. 538). Esse imposto sucessorial manteve-se com poucas alterações no século XIX, sendo reformulado em 1901, dentro dos debates que a tributação da renda e sucessorial sofreu em fins do século XIX e começo do século XX nos Estados Unidos e na Europa.

dos países desenvolvidos que se envolveram no conflito. Também deve-se lembrar que tais inovações foram objeto de contestação nos anos 1920, principalmente nos Estados Unidos, mas os legisladores reconheceram que melhor respeitavam a capacidade econômica dos contribuintes e não se poderia ficar aferrado à tributação indireta sobre o consumo que vinha do século XIX (STEINMO, 1993, p. 94-97; BECKERT, 2008, p. 186).

Já o Brasil passou completamente ao largo dessas discussões, salvo pela introdução da tributação sobre a renda, como já dito, esta que permaneceu um imposto muito modesto até o começo dos anos 1940, inclusive porque o Brasil não se viu diante da destruição patrimonial e dos esforços da Primeira Guerra. A tributação sobre a renda somente tomou vulto quando o comércio exterior colapsou na Segunda Guerra Mundial e com ele as rendas aduaneiras, estas que eram relevantes para financiamento da União (NÓBREGA, 2004, p. 42-43).

No tocante à tributação das transmissões a título gratuito de bens e direitos, o Brasil continuava utilizando essencialmente o regime tributário que vinha do Império, reformulado pela Lei n. 1.507/1867, replicado na Constituição da República de 1891, que havia criado um imposto único sobre transmissão de qualquer propriedade, a título gratuito ou oneroso, que gravava modestamente tais transmissões de propriedade (BRASIL, 1891; SÃO PAULO (Estado), 1892).

A existência de um imposto único sobre propriedade já denunciava o atraso de nossas discussões nesse âmbito, pois se misturavam a tributação das transmissões onerosas com as transmissões gratuitas de bens e direitos, que são tributos que incidem em operações de naturezas diferentes. Nas primeiras não há acréscimo patrimonial, mas estritamente uma mera permuta patrimonial, funcionando o imposto mais como tributo pago para registro da propriedade, como os antigos impostos dos selos, o que inclusive dificulta a circulação de riqueza. Já nas transmissões a título gratuito há acréscimo patrimonial em prol dos donatários, sucessores e legatários, justificando uma incidência tributária em homenagem ao princípio da capacidade contributiva.

O movimento que houve na Constituição da República de 1934 (BRASIL, 1934), no tocante às transmissões a título gratuito, em completo desalinhamento com as discussões que ocorriam nos países desenvolvidos, foi afastar a tributação das transmissões por doações dos bens móveis e demais direitos, remanescendo apenas a tributação sobre as transmissões de propriedade de quaisquer bens e direitos *causa mortis* e sobre as transmissões das doações da propriedade imobiliária. Na prática, o Constituinte de 1934 reduziu a tributação sobre doação,

restringindo-a à transmissão da propriedade imobiliária, esquecendo que as doações são um meio poderoso para elidir a tributação sobre as transmissões *causa mortis*.

Em um segundo momento nos Estados Unidos e na Europa, após a Segunda Guerra Mundial, com o crescimento econômico contínuo até os anos 1960, houve uma escalada da progressividade da tributação sobre renda e transmissão gratuita de bens e direitos, notadamente nos países anglo-saxões, com incremento das prestações sociais por parte do Estado, o que minorou a desigualdade de renda e patrimônio. E a tributação sobre a renda deixou de ser uma tributação de classe, que atingia os mais ricos, passando a ser uma tributação de massa (isso de forma mais minorada ocorreu com a tributação sucessorial nos Estados Unidos), com a introdução de alíquotas quase confiscatórias nos países anglo-saxônicos tanto para a tributação sobre a renda quanto para a tributação sucessorial (BRONWLEE, 1996, p. 96-97; PIKETTY, 2013, p. 805-811).

Já o Brasil, influenciado pelos movimentos que se viam no exterior, também introduziu uma tributação progressiva sobre renda e das transmissões a título gratuito de bens e direitos em alguns Estados da federação (Minas Gerais e São Paulo, por exemplo), e, no período democrático após 1946, viu-se uma queda da apropriação da renda pelo *Top 1%*, provavelmente em decorrência da industrialização, urbanização e aumento dos movimentos sindicais nos anos 1950 (SOUZA, 2016, p. 286-287 e 290), o que estava em linha com o que ocorria nos países desenvolvidos.

Porém, no final dos anos 1960 e nos 1970, o Estado social do pós-guerra dos países desenvolvidos começou a dar sinais de fadiga e iniciou-se uma nova fase de visualização do problema da desigualdade de renda e patrimônio (CHOMSKY, 2017). Agora, dentro da visão liberal reinante, a desigualdade tinha deixado de ser um problema. A desigualdade econômica não precisaria ser enfrentada, pois se tratava de um fenômeno natural, como a altura ou beleza das pessoas ou a diferença de talentos (Friedman e Friedman, 1980, capítulo 5). Como a tributação progressiva do pós-guerra tinha sido um instrumento de enfrentamento da apropriação de renda e patrimônio por parte das classes mais abastadas, agora seria preciso colocar um freio na progressividade tributária, reduzir a pressão fiscal, como se viu a partir dos anos 1980 com os governos de Margareth Thatcher, no Reino Unido, e de Ronald Reagan, nos Estados Unidos (SOUZA, 2016, p. 88).

É inadequado situar o Brasil no quadro acima, até porque aqui não se construiu um estado social nos moldes do que se viu nos países desenvolvidos, com as pressões fiscais dele decorrente, além de que a proposta de um estado social mais ambicioso somente ocorreu com

a Constituição da República de 1988, e também porque o crescimento econômico daqui ocorreu tardiamente, em outras condicionantes, a partir de fins dos anos 1960. Aqui, com o golpe militar de 1964, viu-se um aumento da desigualdade, com o *Top* 1% passando de 17 a 19% da renda nacional em 1964 para 26% em 1971 (SOUZA, 2016, p. 291), não ocorrendo maiores alterações da tributação sobre a renda. Porém, com a reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/1965, a tributação sobre transmissões gratuitas de propriedades (doações e sucessões *causa mortis*) passou a se restringir apenas a bens imóveis, deixando de lado os bens móveis e demais direitos, com uma alíquota inicialmente de 2%, passando a 4% após 1982¹²⁴. Assim, além de reduzir a incidência da tributação das transmissões a título gratuito apenas aos bens imóveis, ainda o fez com alíquotas extremamente módicas, alicerçado na crença de defesa do princípio do desenvolvimento econômico, que defendia a manutenção da integralidade do patrimônio familiar, gravando fracamente o bens imóveis, o que seria relevante para a agricultura, bem como mantendo intocado o patrimônio representado por bens móveis e demais direitos, necessários ao desenvolvimento de uma economia subdesenvolvida como a nossa (TORRES, 2007, p. 229). Essas foram as ideias que permearam a publicação da Emenda Constitucional n. 18/1965, o que não espanta o aumento da desigualdade de renda após o regime ditatorial de 1964.

Com a concentração de renda e patrimônio advinda da implementação das ideias liberais a partir dos anos 1980 pelas classes mais abastadas em todos os países, desenvolvidos e em desenvolvimento, agora no século atual, com os trabalhos de muitos pesquisadores, capitaneados pelos economistas Thomas Piketty, Anthony Atkinson, e Emmanuel Saez, desnudou-se a hiperconcentração patrimonial em curso, capturada pelos estratos mais abonados, e a desigualdade voltou ao debate público, como ocorre nesta tese. Apesar de o processo não ser simétrico em todos os países, inclusive entre aqueles que estão na fronteira mais avançada do desenvolvimento, há uma clara apropriação de renda e patrimônio pelas classes mais favorecidas, com aumento da desigualdade, em maior ou menor grau nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, e a desigualdade econômica dentro dos países e entre eles passou a ser um tema novamente de preocupação e de escrutínio no âmbito acadêmico e no debate público.

Como resultado das ideias liberais que avultaram a partir de meados dos anos 1970, os componentes do *Top* 10% (decil mais rico da população) detêm atualmente 55% do patrimônio

¹²⁴ Deve-se lembrar que, desde a Constituição da República de 1934, a tributação sobre doações somente alcançava os bens imóveis.

total da sociedade francesa e mais de 70% nos Estados Unidos (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 214 e 221), sendo este último percentual emulado em países em desenvolvimento, como o Brasil. Deve-se ressaltar que mais da metade desse patrimônio citado é apropriado somente pelo *Top 1%*, ou seja, pela centésima parte mais abastada da população (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 214 e 222).

Indo além, considerando que historicamente as classes menos favorecidas, a metade mais pobre da população (*Bottom 50%*), têm um patrimônio inferior a 10%, a mais das vezes em torno de 5%, a hiperconcentração patrimonial nos componentes do *Top 10%* termina na verdade espremendo o patrimônio da classe média (*Middle 40%*). Registre-se que o aparecimento de uma classe média patrimonial nos países desenvolvidos foi a grande novidade do século XX em termos de distribuição de riqueza, pois até a Primeira Guerra Mundial, no fim da *Belle Époque*, mais de 80% pertencia ao *Top 10%*, e, com esse percentual, não sobra quase nenhum patrimônio para os demais estratos populacionais (PIKETTY, 2013, p. 410-413). Assim, cada vez que o decil mais rico da população se apropria crescentemente do patrimônio da sociedade, como vem ocorrendo nos Estados Unidos e nos países em desenvolvimento, em cenário que começa a se assemelhar ao que ocorria na *Belle Époque*, isso implica que o patrimônio detido pela classe média é reduzido (até porque as classes populares não têm patrimônio), ou seja, essa apropriação pelos estratos mais ricos espreme essa classe intermediária (considerando que o *Bottom 50%* patrimonial, as classes populares em termos patrimoniais, parecem um caso historicamente perdido, pois nunca tiveram patrimônio).

Quando o patrimônio é majoritariamente detido por determinado grupo, que no caso atualmente são os 10% mais ricos, isso termina contaminando a própria distribuição de renda, afinal a renda total é composta de rendimento do trabalho e rendimento do capital. Ora, só tem rendimento do capital (aluguéis, lucros e dividendos, juros recebidos, royalties, ganhos de capital) quem tem patrimônio, e, quanto mais se avança dentro das faixas do *Top 1%* patrimonial (*Top 0,1%*, *Top 0,01%*, *Top 0,001%*), observa-se que a maior parte da renda desse último grupo é composta de rendimentos do capital. Apesar de o rendimento do trabalho ser tradicionalmente melhor dividido, com a classe média (*Middle 40%* da renda) nos países desenvolvidos, por exemplo, detendo uma renda do trabalho equivalente ao seu tamanho percentual na população, quando se considera no rendimento total a parcela referente ao capital, a distribuição de renda dos estratos que estão fora do *Top 10%* se degrada, notadamente o *bottom 50%*. Já o *Top 1%* vê sua renda aumentada, pois parte dela provém do capital, este basicamente por tal grupo detido.

No caso brasileiro, o quadro acima se repete até com mais rudeza. Em termos de concentração de renda, o *Top 10%* detém atualmente 55% da renda total do país (MORGAN, figura 2 do apêndice, 2017), um percentual que coloca o Brasil entre os países com maior desigualdade de renda do mundo, rivalizando com os países da África subsaariana e a Índia, somente superado pelos países do Oriente Médio (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 11). Como comparação, o *Top 10%* dos Estados Unidos está pouco acima de 45% e na França, pouco abaixo de 35%.

Já a chamada classe média (*Middle 40%*) brasileira detém 30% da renda no Brasil (para efeito de comparação, esse segmento detém em torno de 40% da renda nacional nos Estados Unidos e 45% na França) e o *Bottom 50%*, em torno de 15% (para efeito de comparação, esse segmento detém em torno de 12% da renda nacional nos Estados Unidos e 22% na França), como se pode ver em Marc Morgan (2017, tabela 2 do apêndice) e no World Inequality Report (2018, p. 82-94). E quando se analisa o *Top 1%* da renda total brasileira (SOUZA, 2016, p. 244), vê-se que esse segmento sempre manteve uma participação perto de 30% da renda total a partir dos anos 1930, sempre avançando em períodos ditatoriais, estando agora com aproximadamente metade da renda do *Top 10%* brasileiro. Já nos Estados Unidos, atualmente o *Top 1%* tem uma renda pouco acima de 20% e na França, de 10% (WORLD INEQUALITY REPORT, 2018, p. 82-94).

Claramente acima se observa que todos os estratos além do *Top 10%* no Brasil têm uma participação na renda nacional brasileira inferior, em termos percentuais, a suas contrapartes norte-americanas e francesa. Por outro lado, quando se avança na renda dentro das diversas faixas do *Top 1%* brasileiro, viu-se que nossos muitos ricos são mais ricos do que os seus equivalentes franceses e chegam até a deter o equivalente à metade da renda dos norte-americanos dos estratos superiores de renda (MORGAN, 2017, tabela 2.1 do apêndice).

Em termos de patrimônio no Brasil, a manipulação dos dados do imposto de renda das pessoas físicas nesta tese denuncia que a apropriação do *Top 10%* está acima de 70%, de forma similar ao que ocorre nos Estados Unidos (CASTRO, 2014, p. 103; SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018b, Tabela 9 - Resumo das Declarações por Faixa de Rendimentos Totais (em salários mínimos) dos Grandes Números do AC2016). E isso é até uma certa surpresa, pois seria de se esperar que nossa desigualdade patrimonial estivesse além da dos Estados Unidos, porém não se deve esquecer que os Estados Unidos vêm em um processo de crescimento da desigualdade de renda agudo nos últimos 40 anos, havendo dados que informam que a apropriação de renda do *Top 1%* norte-americano é similar ao do brasileiro

(SOUZA, 2016, p. 244), ou seja, se a apropriação de renda dos estratos de renda mais abonados são similares entre determinados países, deve-se esperar a mesma paridade de desigualdade no âmbito do patrimônio.

O quadro brasileiro de extrema desigualdade de renda e patrimônio não traz surpresa nenhuma, pois o Brasil se encontra em pior situação que as nações mais desenvolvidas, como é de conhecimento geral, e os números acima simplesmente denunciam isso. Como seguidamente já dito, a situação brasileira não decorre de algum fenômeno natural que nos impõe uma draconiana distribuição de renda e patrimônio, concentrando-os nos pequenos estratos que se encontram no ápice da pirâmide social brasileira, mas nas más escolhas políticas, que priorizam as classes mais aquinhoadas.

Se a desigualdade econômica é uma situação patente e clara, deve-se investigar qual o papel exercido pelo sistema tributário nesse processo de concentração de renda e patrimônio. E aqui, como já se fizera quando da apreciação da desigualdade de renda e patrimônio, utilizou-se nesta tese uma análise de direito comparado para compreender a situação brasileira, primeiramente confrontando nossa tributação sobre as bases renda, propriedade e consumo com a dos países da OCDE e depois a própria tributação sucessorial brasileira com sua contraparte norte-americana e francesa.

Deve-se lembrar que todo sistema tributário deve prover os recursos necessários para que os governos prestem os serviços públicos, agir como instrumento de redistribuição de riqueza na sociedade e incentivar ou desincentivar comportamentos dos contribuintes (AVIYONAH, 2006, p. 3-4). Ocorre que o sistema tributário brasileiro é essencialmente, em toda sua dimensão, extremamente regressivo, o que termina aprofundando mais ainda o quadro de desigualdade antes explanado, agindo como instrumento de concentração de renda, por tratar os contribuintes sem respeitar o princípio da capacidade contributiva e financiando os gastos públicos por tributos indiretos, que terminam por gravar mais fortemente as classes menos favorecidas. Assim, o sistema tributário brasileiro, nas dimensões das bases tributárias de renda, patrimônio e consumo, é um instrumento concentrador de renda e, por consequência, de patrimônio.

No caso da tributação sobre a renda, o Brasil importou ideias não testadas por *policymakers* norte-americano e europeus em meados dos anos 1990 (GOBETTI, 2018), as quais terminaram desonerando as rendas oriundas do capital, como isenções em múltiplos instrumentos de investimentos financeiros (letras de crédito imobiliário, de crédito do agronegócio, certificado de recebíveis do agronegócio, certificados de recebíveis imobiliários,

debêntures incentivadas e mesmo a poupança), inclusive sobre a distribuição de lucros e dividendos.

A distribuição de lucros e dividendos é de muito longe o maior montante entre os rendimentos isentos declarados pelas pessoas físicas no Brasil, representando quase metade de todos os rendimentos isentos e não tributáveis no ano-calendário 2016, e caso se coloquem os demais instrumentos de investimentos financeiros acima, chega-se a quase 55% do montante de todos os rendimentos isentos e não tributáveis (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018b, Tabela 21 - Rendimentos Isentos e Não Tributáveis dos Grandes Números do AC2015). Efetivamente, é difícil compreender e aceitar que metade dos rendimentos declarados como isentos pelas pessoas físicas poderia ser tributado se fosse utilizado um mínimo de senso de justiça fiscal e respeito ao princípio da capacidade contributiva, que, no dizer de Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 200-201), está tal princípio para o direito tributário como a autonomia da vontade está para o direito civil.

Interessante que essas ideias não foram aplicadas em seus lugares de origem, mas testadas em países periféricos, como no leste europeu e no Brasil (GOBETTI, 2018). Hoje, por exemplo, comparando-nos com os países que fazem parte da OCDE, somos o único a não tributar os lucros e dividendos (CASTRO, 2014, p. 52-53). Isso foi feito a partir de falsas premissas, como se viu na exposição de motivos da Lei n. 9.249/1995, de que os lucros haviam sido tributados na pessoa jurídica (o que é uma meia verdade, pois o lucro passível de distribuição aos sócios e acionistas não tem necessária identidade com o lucro tributado) e que tais medidas atrairiam novos investimentos, o que estaria em linha com medidas tomadas por outros países emergentes, os quais competiam conosco na atração de investimentos. Passados mais de 20 anos, hoje não se veem as vantagens econômicas dessas iniciativas no Brasil.

O resultado disso tudo, como já dito, foi expresso em recente frase lapidar do financista e ex-presidente do Banco Central do Brasil Armínio Fraga (2018) de que Rico não paga IR no Brasil. Além disso, comparando-nos com os países da OCDE, vê-se que a tributação sobre a renda no Brasil tem a menor relevância em face do tamanho do PIB (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018a, p. 9).

Ora, o aumento da produtividade da tributação sobre a renda é um elemento vital para financiar o estado com respeito ao princípio da capacidade contributiva, o que permitirá, reflexamente, minorar a tributação sobre o consumo, bem como colocar algum limite na apropriação das classes mais abastadas, permitindo inclusive que o estado tenha recursos para prestar serviços públicos que são essenciais ao bem-estar de todos, como educação e saúde.

Esta situação da tributação sobre a renda brasileira é enormemente desafiadora, pois os estratos mais beneficiados são aqueles que têm maior poder político e que resistirão com certeza a qualquer revisão das graves distorções da tributação sobre renda brasileira. Porém, mais cedo ou mais tarde, essas distorções precisarão ser enfrentadas, pois não há como ter um sistema tributário minimamente funcional com uma tributação sobre a renda que privilegia de forma assimétrica os mais favorecidos.

No âmbito da tributação sobre a propriedade, igualmente a realidade brasileira é por demais problemática.

Se é verdade que, comparando-nos com os países da OCDE, se está em uma parte intermediária (inferior) do *ranking* (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a, p. 10), por outro lado, no Brasil somente a propriedade imobiliária urbana e rural e os veículos automotores terrestres sofrem a tributação patrimonial¹²⁵ anual. Já Aliomar Baleeiro (2003, p. 261), criticando a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional n. 18/1965, asseverava, lá no século passado, que a riqueza mobiliária (estoques comerciais, fundo de comércio, ações de sociedades anônimas, dívidas ativas etc.) cada vez mais sobrepujava a riqueza imobiliária. Na atualidade, com dados das declarações de imposto de renda das pessoas físicas de 2016, comprovou-se essa afirmação do doutrinador, ficando claro que os patrimônios submetidos à tributação anual patrimonial no Brasil (imóveis rurais, urbanos e veículos automotores terrestres) somente representam 45% do patrimônio total das pessoas físicas, ou seja, a riqueza mobiliária representa 55% do patrimônio total das pessoas físicas (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018b, Tabela 22 – Bens e Direitos dos Grandes Números do IRPF-AC2016).

Uma tributação patrimonial que somente incide sobre menos da metade do patrimônio tem algo fora do lugar. E sobre o patrimônio tributado, ainda se veem graves problemas de produtividade arrecadatória, como ocorre com o IPTU, o qual tem uma base tributável mais de 10 vezes superior ao IPVA, como se viu, porém arrecada menos, pois o IPTU sofre com uma crônica defasagem de suas bases de cálculos estampadas nas plantas genéricas de valores, aliado à alta inadimplência.

E se os problemas acima não fossem suficientes, ainda a tributação patrimonial enfrentou e enfrenta dificuldades na jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal-STF.

¹²⁵ Aqui excluindo a própria a tributação sobre transferência gratuita de bens e direitos, que, como se viu, ainda é muito incipiente no Brasil, bem como a inexpressiva tributação incidente sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Em 1996, o STF apreciou a progressividade no âmbito do IPTU, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 153.771-MG (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1997), e decidiu que esse imposto era de natureza real e, como tal, a progressividade era incompatível com o princípio da capacidade contributiva, na forma do art. 145, § 1º, da Constituição da República de 1988, a qual somente poderia ser aplicada pelo legislador ordinário em face dos impostos de natureza pessoal, posicionamento somente superado em 2014, como se discutirá abaixo. Posteriormente, em 2002, o STF limitou a incidência do IPVA estadual somente sobre veículos automotores terrestres, quando a Constituição República de 1988 determina que o imposto incidirá sobre veículos automotores (sem restringir para os veículos automotores terrestres), no julgamento do Recurso Extraordinário n. 255.111-SP (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2002). Aqui o STF vinculou-se à origem do IPVA, que sucedeu a Taxa Rodoviária Única, que era federal e somente incidia sobre veículos automotores terrestres, bem como ao fato do regime legal de embarcações e aeronaves ser tradicionalmente regido pelo direito federal. Ocorre que a Constituição não fez tal limitação e a decisão do STF terminou indo de encontro ao princípio da capacidade contributiva, pois os contribuintes proprietários de embarcações e aeronaves detêm reconhecida capacidade econômica. Assim, tributa-se o proprietário da motocicleta, mas não se tributa o proprietário do jato executivo.

Indo além, mais modernamente, o Supremo Tribunal Federal, em 2014, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045-RS (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013), considerou constitucional a progressividade no âmbito do ITCMD, quando se entendeu que o princípio da capacidade contributiva poderia ser aplicado a todos os impostos, sempre que possível. Todavia vem dando um passo atrás ao impedir que o ITCMD possa ter alíquotas diferentes a depender da distância do donatário, herdeiro ou legatário do doador ou do *de cuius*, impedindo que o imposto possa ser personalizado, algo que é da natureza ínsita desse tipo de tributação¹²⁶.

Em uma análise mais ampla dos posicionamentos acima, vê-se que a interpretação da Suprema Corte brasileira se aferra aos detalhes da norma, sem maiores preocupações no âmbito da justiça fiscal ou da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Esses princípios deveriam orientar a interpretação constitucional, e não elementos históricos, como se viu, como exemplo, no caso do IPVA. Há, inegavelmente, necessidade de uma jurisdição constitucional que tenha o princípio da capacidade contributiva como pedra angular do direito tributário.

¹²⁶ Como se vê no exterior onde se tributa os quinhões, como França e Alemanha, no qual é de rigor gravar mais fortemente os parentes distantes, aqueles que os alemães chamam de os herdeiros que riem (COELHO, 2012, p. 458), como já lembrado anteriormente.

Assim, a tributação patrimonial muito pode prosperar no Brasil, primeiramente melhorando a produtividade dos impostos que já existem hoje, na linha do que ocorre com o próprio IPVA, que é um exemplo de imposto bem administrado. E, em outro vértice, deve-se trazer para dentro da tributação patrimonial outros bens e direitos, mormente os valores mobiliários de todas as espécies, que são a maior parte da riqueza do país. Isso permitirá mais uma vez carrear recursos para o Estado, podendo, novamente, diminuir o peso da tributação indireta, esta que, reconhecidamente, é um instrumento de aumento da desigualdade de renda.

Se a tributação sobre a renda e sobre o patrimônio é precária e pouco produtiva, só resta ao Estado se financiar na tributação sobre o consumo. Até o século XIX, as rendas aduaneiras e os tributos sobre produtos especiais (*excise tax*) eram a principal fonte de financiamento do Estado moderno, o que foi alterado com a introdução da tributação sobre a renda em fins do século XIX e começo do século XX. Aí se passou a ter um imposto que poderia diminuir o peso da tributação sobre consumo ou mesmo substituí-la em maior parte, como ocorre nos Estados Unidos.

É verdade que a tributação sobre o consumo continua ainda muito relevante no mundo, notadamente nos países que introduziram a tributação sobre valor agregado, como ocorra na Europa, como é exemplo o caso francês (DELALANDE, 2011, p. 385 e 387-388). Mas tal tributação convive com a tributação patrimonial e sobre a renda. Quanto maior essas duas últimas, menor a tributação indireta sobre o consumo.

No caso brasileiro, em decorrência da fragilidade da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio no Brasil, como antes se discorreu, somente restou gravar fortemente o consumo. Não por outro motivo, atualmente quase metade da receita tributária brasileira provém da tributação sobre o consumo (bens e serviço), a qual, quando confrontada com os países da OCDE, vê-se que o Brasil somente fica atrás da Hungria (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018a, p. 11).

Ora, um sistema que privilegia a tributação sobre o consumo (bens e serviços) necessariamente grava mais fortemente as pessoas que consomem toda a sua renda, como ocorre com as classes populares (*Bottom 50%*) e as classes médias (*Middle 40%*), sendo um fator de aumento da desigualdade de renda e patrimônio. Quem puder poupar e fugir do consumo, termina livrando tais recursos da alta tributação sobre o consumo, podendo investir no aumento patrimonial. Esse é o quadro do Brasil, pois a tributação se encontra estruturada majoritariamente sobre bens e serviços.

Em um cenário tributário como o acima narrado, que é um veículo de aprofundamento da desigualdade de renda e patrimônio existente no Brasil, somente resta insistir na melhoria da tributação sobre a renda, sobre o patrimônio e também sobre as transmissões a título gratuito de bens e direitos por doações e sucessões *causa mortis*, esta última que é o objeto central da presente investigação, como instrumentos para reequilibrar um sistema gravemente regressivo e também limitar a acumulação desenfreada de renda e patrimônio pelas classes mais abastadas.

Para os detratores do imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações, principalmente nos Estados Unidos, que o denominam de *Death Tax* (imposto da morte), sua baixa produtividade arrecadatória justificaria sua simples extinção. Ocorre que é um contrassenso extinguir um imposto que somente grava os detentores de elevado patrimônio e, no caso norte-americano, atingindo sempre menos de 2% das maiores sucessões. Como já dito, o imposto deveria ser chamado *Silver Spoon Tax* (imposto da colher de prata).

Ademais, como se viu nesta tese, a legislação norte-americana permite uma série de planejamentos tributários que enfraquecem a própria produtividade arrecadatória da tributação, como um faixa isenta anual de doação que pode permitir a transferência de expressivos patrimônios no curso da vida dos doadores para os donatários e que ainda pode ser potencializada com a utilização de veículos societários como *Family Limited Partnerships* ou *Limited Liability Company* (LLC), estes que permitem a subavaliação da doação, majorando-a; doações para entidades beneficentes, filantrópicas, que afastam qualquer incidência do imposto, sendo muitas delas veículos que permanecem sob influência da família dos doadores por gerações; ilimitadas transferências para cônjuges; e até arranjos *post-mortem* (SCHMALBECK, 2001, p. 120-158). Assim a produtividade arrecadatória do imposto de sucessão e doação *causa mortis* é deliberadamente minada, perdendo sua função redistributiva, para daí se justificar a extinção do imposto. É verdadeiramente um ciclo vicioso e de má-fé.

Não há ataques à tributação das sucessões *causa mortis* e doações no Brasil, certamente em decorrência de ser submetida a sua incidência uma parcela pequena dos contribuintes e de forma bastante modesta. Porém, como se viu, o ITCMD tem tido uma evolução expressiva em termos arrecadatórios neste século XXI, mesmo considerando as modestas alíquotas em curso em todos os Estados do país, tendo crescido nominalmente 21 vezes em termos de arrecadação no período 2001-2016 e 6 vezes no decênio 2007-2016, tendo sido o imposto com maior crescimento nos períodos antes informados (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018a, p. 16-17).

Esse aumento da incidência do imposto decorreu essencialmente de melhorias na Administração do imposto, a partir de convênios feitos com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, os quais permitiram o controle das doações, estas que eram apenas informadas nas declarações de imposto de renda das pessoas físicas. E mais recentemente, no bojo da crise fiscal que atingiu os Estados do país, 14 deles aumentaram as alíquotas do ITCMD, obviamente dentro dos limites do teto de 8% previsto na Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992), com vigência a partir de 2016, o que permitirá uma maior produtividade arrecadatória nos próximos anos. Interessante que, considerando o grave quadro fiscal que todos os Estados passam, dever-se-ia imaginar que todos buscariam potencializar o ITCMD, com aumento de alíquotas dentro do pequeno espectro permitido. Ocorre que isso não ocorreu em muitos Estados, inclusive naquele que hoje tem uma das piores condições fiscais, que é o Estado de Minas Gerais, o que demonstra, de um lado, a resistência ao aumento de tributos sobre patrimônio ou sua transmissão por parte da classe política e de outro, um certo torpor intelectual que não enxerga as possibilidades desse imposto, aderente completamente ao princípio da capacidade contributiva.

Analisando a legislação de todos os Estados da federação, hoje não se pode defender o aumento das alíquotas do ITCMD, para permitir uma verdadeira progressividade, com alteração da Resolução Senado Federal n. 09/1992 (SENADO FEDERAL, 1992). E a explicação para isso é muito simples. O teto da alíquota da Resolução Senado Federal n. 09/1992 somente é utilizado por 10 das 27 unidades federativas, sendo que apenas 15 Estados têm alguma progressividade, lembrando que o Estado mais rico da federação, o Estado de São Paulo, historicamente, pelo menos desde 1966, utilizou primeiramente uma alíquota única de 2% para doações e sucessões *causa mortis* e, a partir de 1982, uma alíquota de 4%.

Assim, os contribuintes do Estado de São Paulo, como se viu nos dados da declaração de imposto de renda de 2016, foram responsáveis por quase metade das doações e heranças recebidas no país, e a legislação estadual continua aplicando uma alíquota única de 4%, sem qualquer progressividade, sob os imensos recursos transmitidos aos donatários, herdeiros e legatários domiciliados no Estado de São Paulo. Ora, se nossa maturidade em discussões tributárias sequer consensuou em utilizar progressivamente a pequena alíquota teto hoje em dia, como é exemplo extremo o caso do Estado de São Paulo, prudente iniciar um processo de sensibilização e discussão que leve primeiramente aos Estados a utilizar o teto que já detêm hoje. Isso acontecendo, plausível discutir a alteração da Resolução Senatorial citada.

A baixa incidência do ITCMD como acima visto termina permitindo que os grandes patrimônios passem de uma geração para outra com baixíssima incidência tributária, em um nível que mais parece um imposto necessário à regularização dos bens em nome dos sucessores, a funcionar como um pagamento para registro e garantia da plena propriedade, como ocorria com o imposto de doações e sucessões *causa mortis* instituído pelos revolucionários franceses na década de 1790, como nos relata Thomas Piketty (2013, p. 538-539).

Nessa ordem de ideias, mais de 84 bilhões de reais em heranças e doações em 2016 (avaliados a custo de aquisição dos bens e direitos, como informado nas declarações de imposto de renda da pessoa física) foram transmitidos com pequena imposição tributária para donatários, herdeiros e legatários (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018b). Na verdade, como defendido nesta tese, o valor real é pelo menos o dobro do declarado no imposto de renda, que deve ser aliado ainda às normais subdeclarações dessas transmissões por doações e sucessões *causa mortis* nas declarações de imposto de renda, a implicar que todo esse patrimônio no Brasil é transmitido e simplesmente acumulado em quase sua integralidade a cada geração, pois há mínima imposição tributária sobre ele, em torno de uma taxa real e efetiva de 3%, parecendo, como já dito, os antigos impostos que garantiam o registro da propriedade e pleno exercício desta.

A ausência de uma tributação progressiva sobre transmissões gratuitas de bens, como ocorre no Brasil, é concentradora de patrimônio e, reflexamente, da renda, pois todo esse patrimônio transmitido pertence majoritariamente às classes mais abastadas e ele é que gera rendimento de capital, piorando mais ainda a distribuição total de renda, composta de rendimentos do trabalho e do capital.

Uma proposta de aperfeiçoamento da tributação incidente sobre as transmissões gratuitas de bens e direitos passa necessariamente pela federalização do ITCMD, permitindo que ele seja integrado ao imposto de renda, não de forma cumulativa, mas até para isso impedir, cumulação que hoje já acontece. A integração com o imposto de renda aumentaria a produtividade arrecadatória do ITCMD e seu poder redistributivo, pois poderia se valer de todos os instrumentos legais e administrativos que potencializam o imposto de renda, como acesso integral às declarações de renda e de bens e direitos dos contribuintes, controles patrimoniais de pessoas jurídicas, controles de movimentação financeira, controle de ativos financeiros, controle de registro de bens móveis e imóveis, intercâmbio de informações fiscais com os fiscos estrangeiros etc., tudo isso em prol da tributação das transmissões gratuitas de bens e direitos. Ainda, como reflexo da federalização, desapareceriam os conflitos entre o legislador tributário

e o legislador processual civil (inventários) e evitar-se-ia a competição (“guerra”) fiscal entre os Estados.

A integração da tributação sobre a renda e sobre a transmissão gratuita de bens e direitos permitiria aumentar as funções redistributivas desses tributos, com um olhar diferenciado sobre a acumulação patrimonial brasileira, que, como se viu, passa com mínima imposição tributária entre gerações, perpetuando a riqueza herdada, que passa a moldar o presente, já que expressiva parcela da riqueza atual vem do passado.

Outro ponto em termos de aperfeiçoamento da tributação sucessorial seria um olhar diferenciado sobre a tributação sobre as transmissões por doações, como proposto por Luc Arrondel e André Masson (2010). Ora, é de todos sabido que hoje cada vez se herda mais tarde, ou seja, com o envelhecimento dos ascendentes, cada vez mais os descendentes têm que chegar aos 50 anos para herdar, fenômeno que ocorre em países desenvolvidos, como a França (PIKETTY, 2011, Figura 7), realidade que pode ser extrapolada para os países em desenvolvimento, onde a expectativa de vida também tem avançado. Uma tributação favorecida para doações poderia incentivar as transmissões gratuitas em vida, permitindo que o patrimônio circule mais rapidamente, melhorando a vida dos descendentes e reflexamente reduzindo a desigualdade patrimonial entre as classes mais modernas em face das mais velhas. Deve-se ressaltar que alguns Estados têm alíquotas para transmissões por doações menores do que nas sucessões *causa mortis*, mas tal medida não tem como móvel as ideias acima, mas eventualmente objetivam antecipar receitas para os Estados ou desincentivar planejamentos ilícitos no âmbito do ITBI, estes que simulam um ato oneroso, quando na verdade se trata de ato gratuito de transmissão. Obviamente que a ideia de tratar mais benignamente as doações somente faria sentido com uma tributação federal, sob pena de haver competição fiscal entre os Estados.

Concluindo, demonstrou-se à saciedade que tributação sobre a transmissão gratuita de bens e direitos no Brasil tem uma história e um presente de fraca imposição tributária, com os patrimônios muito vultosos sendo transmitidos de geração em geração sem qualquer obstáculo, funcionando a tributação das transmissões a título gratuito de bens e direitos mais como um imposto a garantir o registro dessas propriedades. Não tem havido no Brasil qualquer discussão sobre o fundamento de tal tributação, o que nos faz viver em um torpor intelectual como se fosse normal trespassar patrimônios milionários ou bilionários entre gerações, com pagamento de uma imposição tributária da ordem de 3% ou 4% desse patrimônio, como se os filhos fossem meros usufrutuários do patrimônio familiar, que deve legá-lo intocado às gerações

sucessivas¹²⁷. No Brasil, seguidamente, as pessoas se assustam ao saber que há um imposto sobre doação e sucessão *causa mortis*, como se os mortos de seus túmulos ainda fossem titulares desses patrimônios e pudessem passá-los aos seus filhos sem qualquer limite. E isso fica mais evidente quando se faz uma análise de direito comparado, como se viu nesta tese, com o caso franco-americano, países em que houve grave e profundo debate sobre a tributação sucessorial desde fins do século XIX, inclusive na atualidade, como se vê nos Estados Unidos (BECKERT, 2008, p. 12).

É tempo de pensar diferente e questionar essa tributação sucessorial que serve unicamente para concentrar renda e riqueza, dando aos donatários, herdeiros e legatários um patrimônio sobre o qual eles tiveram pouca ou nenhuma participação em seu crescimento, permitindo que as heranças dominem o patrimônio dos vivos, e, por consequência, o poder político e econômico.

¹²⁷ Para se ter ideia do enorme fluxo sucessorial brasileiro, mais uma vez se lembra que no ano-calendário 2016, apenas 1.549 contribuintes receberam heranças, legados e doações acima de 20 milhões de reais (isso a preço de aquisição dos bens), em um montante total de 31,3 bilhões de reais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2018b, Tabela 15 - Resumo das Declarações por Faixas de Doações e Heranças dos Grandes Números do IRPF-AC2016).

Referências

- ADAMS, Charles. **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**. 2ª ed. Maryland: Madison Books, 2001.
- ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James A. The Rise and Decline of General Laws of Capitalism. **Journal of Economic Perspectives**, v. 29, n. 1, p. 3-28, 2015.
- ALDRICH JR., Nelson W. **Old Money: The Mythology of Wealth in America**. New York: Allwort Press, 1996.
- ALSTOTT, Anne. Family values and the law of inheritance. **Socio-Economic Review**, Review Symposium, 2009.
- ALVAREDO, Facundo. The Rich in Argentina over the Twentieth Century, 1932-2004. In: ATKINSON, Anthony B. e PIKETTY, Thomas. **Top Incomes – A Global Perspective**. Oxford: University Press, p. 253-296, 2010.
- ALVAREDO, Facundo; ATKINSON, Anthony B.; PIKETTY, Thomas. The Top 1 Percent in International and Historical Perspective. **Journal of Economic Perspectives**, v. 27, n.3, p. 3-20, 2013.
- ALVAREDO, Facundo; GARBINTI, Bertrand; PIKETTY, Thomas. On the Share of Inheritance in Aggregate Wealth: Europe and the USA, 1900-2010. The London School of Economics and Political Science, **Blackwell Publishing**, 2017.
- ANTEPROJETO DE LEI. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.
- ARIDA, Pêrsio. BNDES deve devolver rapidamente recursos ao Tesouro, diz Arida. Valor Econômico, São Paulo, p. 1 e A12, 28 mar. 2018.
- ARRONDEL, Luc; MASSON, André. Taxer les Héritages pour Reduire les Inégalités entre Générations. **Regards Croisés sur l'économie**, n. 7, p. 167-179, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

ATKINSON, Anthony B. Top Incomes in the United Kingdom over the Twentieth Century. **Journal of the Royal Statistical Society, Series A (Statistics in Society)**, v. 168, n. 2, p. 325-343, 2005. Disponível em: <https://www.nuff.ox.ac.uk/Economics/History/Paper43/43atkinson.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2018.

ATKINSON, Anthony B. e PIKETTY, Thomas. **Top Incomes – A Global Perspective**. Londres: Oxford University Press, 2010.

ATKINSON, Anthony B.; PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. Top Income Long Run of History. **Journal of Economic Perspectives**, v. 49, n.1, p. 3-71, 2011.

AUTOR, David H. Skills, education, and the rise of earnings inequality among the “other 99 percent. **Science**, v. 334, n. 6186, p. 843-851, 2014.

AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Tax Law Review**, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

BATCHELDER, Lily. **The “Silver Spoon” tax: how to strengthen wealth transfer taxation**. Washington Center for Equitable Growth, 2016. Disponível em: <https://equitablegrowth.org/silver-spoon-tax/>. Acesso em: 02 jan. 2019.

BARROS, Ricardo et al. Markets, the State and the Dynamics of Inequality in Brazil: In F. López-Calva e N. Lustig. **Declining Inequality in Latin America: A Decade of Progress?** Washington DC: Brookings Institution Press e UNDP, 2010. P. 134-174.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara M. de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 110, p. 217-272, jan./jun. 2015.

BAUMAN, Z. **La Ricchezza di Pochi Avvantaggia Tutti (Falso!)**. Bari-Roma: Editora Laterza, 2013.

BECKERT, Jens. **Inherited Wealth**. Princeton: Princeton University Press, 2008.

BORBA, Bruna Estima. **Imposto de Renda das Pessoas Físicas**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

BOTALLO, Eduardo. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação e progressividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo (SP), Malheiros Editores, n. 81, p. 199-205, 2001.

BRANDEIS, Louis Brandeis. **Quotes**. Waltham, MA: Brandeis University, 2018.

BRASIL. Alvará Régio de 17/06/1809. **Coleção das Leis do Império do Brasil, p. 85**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/doimperio>. Acesso em: 02 dez. 2018.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1891). **Diário Oficial da União de 24/02/1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: 02 mar. 2018.

BRASIL. Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. **Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/1/1923, Página 311 (Republicação)**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4625-31-dezembro-1922-566495-republicacao-90061-pl.html>. Acesso em: 02 dez. 2018.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1934). **Diário Oficial da União de 16/07/1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 02 mar. 2018.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Diário Oficial da União de 05/10/1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 02 fev. 2018.

BROWNLEE, W. Elliot. **Federal Taxation in America – A Short History**. New York: Woodrow Wilson Center Press e Cambridge University Press, 1996.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Decreto n. 5.581, de 31 de março de 1874. Dá regulamento para arrecadação do imposto de transmissão de propriedade. **Coleção de Leis do Império do Brasil - 1874, Página 261 V. 1 pt. II**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-5581-31-marco-1874-550187-publicacaooriginal-65848-pe.html>. Acesso em: 02 dez. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. ANNAES DA ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE DE 1934. Rio de Janeiro: **Imprensa Nacional**, 1935. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/6/browse> Acesso em: 02 dez. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Exposição de motivos da Lei n. 9.249/95. **Diário do Congresso Nacional - Seção 1 - 7/9/1995, Página 21485 (Exposição de Motivos)**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 07 ago. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei 5205/2016. Altera os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, dispõe sobre a tributação das doações e heranças e dá outras providências. **Diário da Câmara dos Deputados de 19/05/16, pág. 323, COL 01**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2083686> Acesso em: 02 dez. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Proposta de Emenda à Constituição n. 293-A/2004. Altera o Sistema Tributário Nacional (Reforma Tributária). **Diário da Câmara dos Deputados, 18/12/2018, Letra B, p. 39-160**. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020181218002100000.PDF#page=>. Acesso em: 31 jan. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Luiz Cláudio Rodrigues de. “Extra” nos restos a pagar aprofunda a crise fiscal no Rio. **Valor Econômico**, São Paulo, p. A10, 17 jan. 2019.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Distributive Aspects of Real Estate Property and Its Taxation among Brazilian Families**. Brasília: IPEA, 2015.

CASE, Anne; DEATON, Angus. Mortality and Morbidity in the 21st Century. **Brookings Papers on Economic Activity**, 2017, p. 397–443. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5640267/>. Acesso em: 29 mar. 2018.

CASTRO, Fábio Ávila de. **Imposto de Renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. 115 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CAÚLA, César; ROSENBLATT, Paulo. As Pretensões Inconstitucionais de a União Federal Tributar Heranças, Legados e Doações (PL n. 5.205/2016) e as Propostas de Reforma do ICD. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **O Federalismo na Visão dos Estados: Uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG – aos 30 anos de Constituição**. Belo Horizonte: Casa do Direito: Fapemig: Fundep: Conpeg, 2018. p. 276 a 310.

CHANCEL, LUCAS; PIKETTY, Thomas. Indian Income Inequality, 1922-2014: From British Raj to Billionaire Raj? **WID.world WP**, 2017. Disponível em: <https://wid.world/document/chancelpiketty2017widworld/>. Acesso em: 26 jun. 2018.

CHETTY, Raj et al. Where is the land of opportunity? The geography of intergenerational mobility in the United States. **Quartely Journal of Economics**, v. 129(4), p. 1.553-1.623, jun-2014.

CHOMSKY, Noam. **Réquiem para o Sonho Americano: os Dez Princípios de Concentração de Renda e Poder**. Baseado no documentário “Requiem for the American Dream”. Criado e editado: Peter Hutchison, Kelly Nyks e Jared P. Scott. Rio de Janeiro: Bretand Brasil, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE. **Monthly Budget Review: Summary for Fiscal Year 2018**. Disponível em: <https://www.cbo.gov/system/files?file=2018-11/54647-MBR.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2018.

Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Ofício dirigido ao Presidente do Senado Federal com objetivo de revisar a Resolução Senado Federal n. 09/1992, com proposta para aumentar a alíquota teto do ITCMD para 20%**. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/consefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-consefaz-ndeg-11-15>. Acesso em: 17 jan. 2019.

COSTA, Antonio Firmino da. **Desigualdades Sociais Contemporâneas**. Lisboa: Editora Mundos Sociais, 2012.

DEATON, Angus. **A Grande Saída: Saúde, Riqueza e as Origens da Desigualdade**. Tradução: Marcelo Levy. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2017.

DEATON, Angus; LUBOTSKY, Darren. Mortality, Inequality and Race in American Cities and States. **Social Science & Medicina**, Elsevier, v. 56(6), p. 1139-1153, mar/2003.

DELALANDE, Nicolas. **Les Batailles de L'Impôt (Consentement et résistances de 1789 à nous jours)**. Paris: Éditions du Seuil, 2011.

DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da Herança**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

EBEL, Ernst. **O Rio de Janeiro e seus Arredores em 1824**. Tradução: Joaquim de Sousa Leão Filho. São Paulo: Editora Nacional, 1972. Disponível em: <http://www.brasiliana.com.br/obras/o-rio-de-janeiro-e-seus-arredores-em-1824/preambulo/3/texto>. Acesso em: 02 nov. 2018.

ESTADOS ADOTAM alíquota máxima de 8% para o imposto sobre herança. **Valor Econômico**, São Paulo, p. E1, 8 dez. 2017.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD**. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2002.

FELDSTEIN, Martin. Reducing Poverty, not Inequality. **Public Interest**, v. 137, p. 33-41, 1999.

FRAGA, Armínio. Rico não paga IR no Brasil, critica Armínio. **Valor Econômico**, São Paulo, p. 1 e A14, 19 fev. 2018.

FRANCE. Comment calculer son impôt sur le revenu en fonction des tranches d'imposition? **Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics (economie.gouv.fr)**. 2018. Disponível em: <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/tranches-imposition-impot-revenu>. Acesso em: 12 ago. 2018.

FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. **Free to Choose: A Personal Statement**. Nova York e Londres: Harcourt Brace Jovanovich, 1980.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Verbetes biográfico de Carlos Maximiliano Pereira dos Santos**. 2018. Disponível em: <http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-biografico/carlos-maximiliano-pereira-dos-santos>. Acesso em: 2 nov. 2018.

GALE, William G.; SLEMROD, Joel. Overview. In: GALE, William G.; HINES Jr., James R.; SLEMROD, Joel (Org.). **Rethinking Estate and Gift Taxation**. Washington: The Brooking Institution, 2001. p. 1-64.

GANS, Joshua S.; LEIGH, Andrew. Did the Death of Australia Inheritance Taxes affect Deaths? Topics in Economic Analysis & Policy, **The Berkeley Eletronic Press**, V. 6, ed. 1, artigo 23, Berkeley, 2006.

GATES SR., William H.; COLLINS, Chuck. **Wealth and Our Commonwealth: Why America Should Tax Accumulated Fortunes**. Boston: Beacon Press, 2003.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação do Capital no Brasil e no Mundo**. Texto para discussão. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2380b.pdf. Acesso em: 04 ago. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. O que está em Jogo com a Afirmação de que o Pagamento de Tributos é um Dever Fundamental? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (orgs.). **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 185 a 211.

GOMES, Laurentino Gomes. **1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram História de Portugal e do Brasil**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Editora Globo, 2014.

GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe. **Droit Fiscal Général**. 5. ed. Paris: Dalloz, 2005.

GRAETZ, Michael J.; SHAPIRO, Ian. **Death by a thousand Cuts – The Fight over Taxing Inherited Wealth**. New Jersey: Princenton University Press, 2005.

HABLE, José. A Troca de Informações entre a Receita Federal e os Fiscos estaduais – O caso do imposto sobre doação – ITCD, com base em informações da Declaração do Imposto de Renda. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 14, n. 79, p. 83-93, janeiro/fevereiro 2016.

HELLERSTEIN, Jerome R.; HELLERSTEIN, Walter. **State and Local Taxation: Cases and Materials**. 8. ed. St. Paul: West Publishing, 2005.

HUNTINGTON, Samuel. **The United States in the Crisis of Democracy: Trilateral Commission – 1975**. New York: New York University Press, 1975. Disponível em: https://archive.org/stream/TheCrisisOfDemocracy-TrilateralCommission-1975/crisis_of_democracy_djvu.txt. Acesso em: 07 abr. 2018.

ICHIHARA, Yoshiaki. O Princípio da Progressividade e suas Implicações no IPTU, Imposto sobre doações, "causa mortis" e "inter vivos". **Revista de Direito Tributário**, Malheiros Editores, São Paulo (SP), n. 81, p. 372-384, 2001.

INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS. **IRS Tax Brackets & Deduction Amounts for Tax Year 2017**. Washington: U.S. Department of the Treasury, 2018a. Disponível em: <https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2019>. Acesso em: 12 fev. 2019.

INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS. **Frequently Asked Question on Gift Taxes**. Washington: U.S. Department of the Treasury, 2018b. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/frequently-asked-questions-on-gift-taxes>. Acesso em: 15 set. 2018.

INTERNAL REVENUE SERVICE-IRS. **Limites para declaração do imposto de transmissão causa mortis e doações na forma do Tax Cuts and Jobs Act**. Washington: U.S. Department of the Treasury, 2018c. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estate-tax>. Acesso em 15 set. 2018.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JENCKS, Christopher. Does Inequality matter? **Daedalus**, v. 131, n. 1, p. 49-65, 2002.

JOINT COMMITTEE ON TAXATION. **History, Present Law, and Analysis of the Federal Wealth Transfer Tax System**. Washington: Congress of the United States, 2015. Disponível em: www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4744. Acesso em: 23 jan. 2018.

JOULFAIAN, David. **The Federal Estate Tax: History, Law, and Economics**. Washington: US Department of the Treasury (Office of Tax Analysis), 2013.

JOHNSON, Barry W. ; MIKOW, Jacob M.; ELLER, Martha Briton. Elements of Federal Estate Taxation. In: GALE, William G.; HINES Jr., James R.; SLEMROD, Joel (Org.). **Rethinking Estate and Gift Taxation**. Washington: The Brooking Institution, 2001.

JOHNSON, Barry W.; ELLER, Martha Briton. Federal Taxation of Inheritance and Wealth Transfers. **Internal Revenue Service - IRS**, 1997. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/inhwlttr.pdf>. Acesso em: 02 mar. 2018.

JOHNSTON, David Cay. Dozens of Rich Americans Join in Fight to Retain the Estate Tax”, New York Times, February 14, 2001. In: GATES SR., William H.; COLLINS, Chuck. **Wealth and Our Commonwealth: Why America Should Tax Accumulated Fortunes**. Boston: Beacon Press, 2003. p. 102 e 103.

KAWACHI, Ichiro et al. Social Capital, Income Inequality and Mortality. **American Journal of Public Health**, v. 87, n. 9, p. 1491-1498, set/1997.

KUZNETS, Simon. Economic Growth and Income Inequality. **The American Economic Review**, v. 45, n. 1, p. 1-28, 1955.

LEGIFRANCE. **Sítio da legislação oficial da França, Code général des impôts, art. 777**. Paris: Secrétariat général du Gouvernement, 2018. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=E53FD36641D781DCC93808A839355F67.tplgfr34s_1?idSectionTA=LEGISCTA000006197326&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20190121. Acesso em: 02 abr. 2018.

LIMA, José Antonio Farah Lopes. Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação: Regra-Matriz e Aspectos Controversos. **Revista de Direito Tributário**, Malheiros Editores, São Paulo (SP), n. 87, p. 255 a 284, 2003.

MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de; CASTRO, Fábio Ávila de. The Stability of Income Inequality in Brazil, 2006–2012: An Estimate Using Income Tax Data and Household Surveys. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 4, p. 971–986, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

MELO JR., Roberto Gomes de Albuquerque. **Teoria da Tributação Ótima e Tax Design: uma Proposta de Sistema Tributário Brasileiro Ótimo**. 135 f. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Pernambuco, Faculdade de Direito do Recife, 2018.

MILANOVIC, Branko. Why we care about inequality (but are loath to admit it). **Challenge**, v. 50, n. 6, p. 109-120, 2007.

MILANOVIC, Branko. **A desigualdade no mundo: Uma nova abordagem para a era da globalização**. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2016.

MINAS GERAIS. Lei n. 9, de 1º de novembro de 1935. Modifica o regime tributário do Estado. **Livro da Lei Mineira - 01/11/1935, pág. 8, col. 1**. Disponível em: https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=9&comp=&ano=1935&aba=js_textoAtualizado#texto. Acesso em: 1º dez. 2018.

MINAS GERAIS. Lei n. 23.290, de 9 de janeiro de 2019. Estima as receitas e fixa as despesas do Orçamento Fiscal do Estado de Minas Gerais e do Orçamento de Investimento das Empresas Controladas pelo Estado para o exercício financeiro de 2019. **Minas Gerais. Diário do Executivo, 10/01/2019, pág. 15, col. 2**. Disponível em: https://www.almg.gov.br/acompanhe/planejamento_orcamento_publico/loa/index.html. Acesso em: 18 jan. 2019.

MORGAN, Marc. Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal Data, 2001-2015. **WID.world WP, PAPER SERIES N. 12**, 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis*: Lançamento e Decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Editora Dialética, São Paulo, n. 212, p. 29-36, maio de 2013.

NATIONAL ARCHIVES. The Constitution of the United States. College Park, Maryland: The U.S. National Archives and Records Administration, 2018 Disponível em: <https://www.archives.gov/founding-docs/constitution-transcript>. Acesso em: 02 jan. 2019.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **80 anos de imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2004.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO – OCDE. **Health Spending**. Paris: OECD Data, 2017. Disponível em: <https://data.oecd.org/healthres/health-spending.htm>. Acesso em: 29 abr. 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO – OCDE. **Revenue Statistic – OECD countries: comparative tables**. Paris: OECD Data, 2018. Disponível em: www.stats.oecd.org/index.aspx?lang=en&SubSessionId=4beba1be-4b6f-4dca-bca2-83054f23357c&themetreeid=18. Acesso em: 24 abr. 2018.

OVÍDIO, Francisco. Aspectos do direito comparado. São Paulo: **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 79, p. 161-180, jan. 1984.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Direito Comparado e o seu Estudo. Revista da **Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais**, v. 7, p. 35-51, 1955.

PHILIPS, Kevin. **Wealth and Democracy – A Political History of the American Rich**. New York: Broadway Books, 2002.

PICKETT, Kate E.; MOOKHERJEE, Jessica; WILKINSON, Richard G. Adolescent Birth Rates, Total Homicides, and Income Inequality in Rich Countries. **American Journal of Public Health**, p. 1181-1183, 2005.

PIKETTY, Thomas. **Les hauts revenus em France au XXe siècle – Inégalites et redistributions 1901-1998**. Paris: Éditions Grasset & Fasquelle, 2001.

PIKETTY, Thomas. Income Inequality in France 1901-98. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 111, n. 5, 2003.

PIKETTY, Thomas. On the long-run evolution of inheritance: France 1820-2050. **Quarterly Journal of Economics** 126, n. 3, 2011, p. 1071–1131. Disponível em: <http://piketty.pse.ens.fr/files/Piketty2010WP.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2017.

PIKETTY, Thomas. **Le capital au XXIe Siècle**. Paris: Éditions du Seuil, 2013.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. Income Inequality in the United States, 1913-1998. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 118, n. 1, p. 1-39, 2003.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. **Rethinking capital and wealth taxation**. Artigo não publicado, 2013. Disponível em: <http://www.piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaez2013RKT.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2018.

PIKETTY, Thomas; ZUCMAN, Gabriel. Wealth and inheritance in the long run. In: ATKINSON, Anthony; BOURGUIGNON, François. **Handbook of Income Distribution**, v. 2. Amsterdam and New York: Elsevier, 2014. Chapter 15, p. 1304 a 1366. Disponível em: <http://piketty.pse.ens.fr/files/PikettyZucman2014HID.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2018.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of law**. 8. ed. New York: Aspen Publishers, 2011.

POTERBA, James. The Estate Tax and After-Tax Investment Returns. Working paper 6337. **National Bureau of Economic Research**, Cambridge, MA, 1997.

POWELL JR., Lewis F. **Attack of Americana Free Enterprise System**. 1971. Disponível em: https://www.thirteen.org/wnet/supremecourt/personality/print/sources_document13.html. Acesso em: 07 abr. 2018.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Rev. Ed. Cambridge, Massachusetts: Harvard University press, 1999.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins (Org. Ives Gandra da Silva Martins). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

ROSS, Nancy A. et al. Relationship between Income Inequality and Mortality in Canada and in the United States: Cross Sectional Assesment using Census Data and Vital Statistics. **British Medical Journal**, p. 898-902, abril/2000.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 15, de 11 de novembro de 1891. Orçando a receita e despesa do Estado para o exercício 1892. **Coleção da Legislação Paulista**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1891/lei-15-11.11.1891.html>. Acesso em: 2 dez. 2018.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 118, de 3 de outubro de 1892. Fixa a despesa e orça a receita para o exercício de 1893. **Diário Oficial, 11/10/1892, p. 4397**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1892/lei-118-03.10.1892.html>. Acesso em: 2 dez. 2018.

SÃO PAULO (Estado). Decreto n. 355, de 14 de abril de 1896. Dá regulamento para arrecadação e fiscalização do imposto de transmissão de propriedade “inter-vivos” e “causa-mortis”. **Diário Oficial, 21/04/1896, p. 16577**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1896/decreto-355-14.04.1896.html>. Acesso em: 2 dez. 2018.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 13, de 22 de novembro de 1947. Eleva a taxa dos impostos sobre vendas e consignações e outros. **Diário Oficial - Executivo, 23/11/1947, p.1**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1947/lei-13-22.11.1947.html>. Acesso em: 2 dez. 2018.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 852, de 21 de novembro de 1950. Orça a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício de 1951. **Diário Oficial - Executivo - Suplemento, 22/11/1950, p.1**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1950/lei-852-21.11.1950.html>. Acesso em: 2 dez. 2018.

SÃO PAULO (Estado). Lei n. 9.591, de 30 de dezembro de 1966. Dispõe a respeito do impôsto sôbre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. **Diário Oficial - Executivo, 31/12/1966, p.8**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1966/lei-9591-30.12.1966.html>. Acesso em: 2 dez. 2018.

SCANLON, Thomas M. **The 4 biggest reasons why inequality is bad for society**. TED, 6 jun. 2014. Disponível em: <https://ideas.ted.com/the-4-biggest-reasons-why-inequality-is-bad-for-society/>. Acesso em: 9 dez. 2018.

SCHMALBECK, Richard. Avoiding Federal Wealth Transfer Taxes. In: GALE, William G.; HINES Jr., James R.; SLEMROD, Joel (Org.). **Rethinking Estate and Gift Taxation**. Washington: The Brooking Institution, 2001. p. 113-163.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária Brasileira de 2016**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018a. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf/view>. Acesso em: 25 jan. 2018.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Grandes Numeros da DIRPF 2017 – ANO-CALENDÁRIO 2016**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018b. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>. Acesso em: 25 jan. 2018.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018c. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2018.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária Brasileira de 2001**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018d. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2001/view>. Acesso em: 25 jan. 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Relatório Fiscal do Tesouro Nacional de 2017**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018a. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/650436/Relatorio+Fiscal+do+Tesouro+Nacional+de+2017.pdf/493c4cd8-99f2-4342-82be-dcd3a609d7cd>. Acesso em: 16 abr. 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Resultado do Tesouro Nacional – Série Histórica**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018b. Disponível em: <http://www.tesourotransparente.gov.br/ckan/dataset/resultado-do-tesouro-nacional/resource/527ccdb1-3059-42f3-bf23-b5e3ab4c6dc6>. Acesso em: 16 abr. 2018.

SENADO FEDERAL. Lei n. 1.507, de 26 de setembro de 1867, que “Fixa a despeza e orça a receita geral do Imperio para os exercicios de 1887 - 68 e 1868 - 69, e dá outras providencias”. Rio de Janeiro: **Publicada na Secretaria de Estado dos Negocios da Fazenda em 30 de**

Setembro de 1867. Disponível em:
<http://legis.senado.leg.br/legislacao/PublicacaoSigen.action?id=543197&tipoDocumento=LEI-n&tipoTexto=PUB>. Acesso em: 02 nov. 2018.

SENADO FEDERAL. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 26, que convocou a Assembleia Nacional Constituinte a partir de 1º/02/1987. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 nov. 1985, Seção 1, p. 17422, col. 1. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/emenda26-85.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2018.

SENADO FEDERAL. Anteprojeto de Constituição apresentado ao Congresso Constituinte de 1988 (Comissão Afonso Arinos). **Diário Oficial da União** (Suplemento Especial ao n. 185), Poder Executivo, Brasília, DF, 26 set. 1986, Seção 1, p. 1 a 61. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2018.

SENADO FEDERAL. **Atas da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas do processo constituinte de 1988**. Brasília, 1987a. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos,_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf. Acesso em: 02 dez. 2018.

SENADO FEDERAL. **Ata da Comissão de Sistematização do processo constituinte de 1988**. Brasília, 1987b. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/sistema.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2018.

SENADO FEDERAL. Resolução n. 09/1992, que estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e §1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, 06 mai. 1992, Seção 1, p. 5626, col. 1. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=590017&id=14255098&idBinario=15785996&mime=application/rtf>. Acesso em: 03 dez. 2018.

SOUZA, Jessé de. **A Ralé Brasileira – Quem é e como vive**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2016.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013.** 377 f. Tese (doutorado) – Universidade de Brasília, Departamento de Sociologia, Brasília, 2016.

STEINMO, Sven. **Taxation & Democracy – Swedish, British, and American Approches to Financing the Modern State.** New Haven: Yale University Press, 1993.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tributação da Renda Decorrente do Lucro Imobiliário em bens havidos em sucessões *causa mortis*. **Recurso Extraordinário n. 36.163-SP.** Primeira Turma, unânime, relator o Ministro Luiz Galotti, Distrito Federal, sessão de 08.05.1958. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=136487>. Acesso em 10 nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tributação da Renda Decorrente do Lucro Imobiliário em bens havidos em sucessões *causa mortis*. **Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 36.973-SP.** Tribunal Pleno, unânime, relator o Ministro Villas Boas, Brasília, sessão 12.08.1960. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=34581>. Acesso em 10 nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Progressividade do IPTU. Recurso Extraordinário n. 153.771-MG. Tribunal Pleno, redator para acórdão o Ministro Moreira Alves, Brasília, sessão de 20.11.1996, **DJ** de 05.09.97. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em 10 nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O campo de incidência do IPVA não incluiu embarcações e aeronaves. Recurso Extraordinário 255.111- SP. Tribunal Pleno, por maioria de votos, redator para acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, sessão de 29 de maio de 2002, **DJ** de 13.12.2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>. Acesso em 10 nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Progressividade das alíquotas da tributação *causa mortis* e doação. Recurso Extraordinário n. 562.045-RS. Tribunal Pleno, redatora para Acórdão a

Ministra Cármen Lúcia, Julgamento finalizado em 06.02.2013, **DJ** de 27.11.2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 31 ago. 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Impossibilidade de o grau de parentesco funcionar como parâmetro de progressividade do ITCMD-PE. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 854.869. Segunda Turma, relatora a Ministra Cármen Lúcia, sessão de 25/08/2015, **DJe** de 04/09/2015. 2015a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9318157>. Acesso em: 20 dez. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Confronto do art. 155, § 1º, III, “A” E “B” em face do art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 851.108-SP reconhecida pelo Tribunal, relator o Ministro Dias Toffoli, **DJe** de 04/09/2015. 2015b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9185021>. Acesso em: 20 dez. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Impossibilidade de o grau de parentesco funcionar como parâmetro de progressividade do ITCMD. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 602.256-PE. Primeira Turma, relator o Ministro Edson Fachin, unânime, **DJe** de 1º/03/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10374537>. Acesso em: 20 dez. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Federalismo e competência concorrente (CF, art. 24, XI). Dispositivos da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo, que regulamentam a intervenção da Fazenda Pública nos processos de inventário e arrolamento para cobrança do ITCMD. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.409-SP, relator o Ministro Alexandre de Moraes, por maioria, sessão de 06.06.2018, **DJe** de 07.11.2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748482149>. Acesso em: 20 dez. 2018.

SUTCH, Richard. **The one-percent across two centuries: a replication of Thomas Piketty’s data on the Distribution of wealth for the United States**. Social Science History, v. 41, 2017,

p. 587–613. Disponível em: https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/20F44C37D29070B205D5FF33B30131C1/S014555321700027Xa.pdf/one_percent_across_two_centuries_a_replication_of_thomas_piketys_data_on_the_concentration_of_wealth_in_the_united_states.pdf. Acesso em: 04 fev. 2018.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário – v. I**. 18. Ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

THORBECKE, Erik; CHARUMILIND, Chutatong. Economic inequality and its socioeconomic impact. **World Development**, v. 30, n. 9, p. 1477-1495, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Revista Dir. Proc. Geral. Rio de Janeiro**, n. 45, p. 83 a 91, 1992.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários - V. II**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Os Tributos na Constituição - V. IV**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

UNITED KINGDOM. **Tax rates and bands**. Londres: Revenue & Customs, 2018. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/income-tax-rates-and-allowances-current-and-past>. Acesso em: 12 ago. 2018.

URBAN INSTITUTE. **State and Local Revenues**. Washington, 2018a. Disponível em: <https://www.urban.org/policy-centers/cross-center-initiatives/state-local-finance-initiative/state-and-local-backgrounders/state-and-local-revenues>. Acesso em: 08 dez. 2018.

URBAN INSTITUTE. **General Sales Taxes**. Washington, 2018b. Disponível em: <https://www.urban.org/policy-centers/cross-center-initiatives/state-local-finance-initiative/projects/state-and-local-backgrounders/sales-taxes>. Acesso em: 08 dez. 2018.

U.S. CENSUS BUREAU. **Quarterly Summary of State and Local Government Tax Revenue for 2017: Q4**. Washington: U.S. Department of Commerce, 2018a. Disponível em: <https://www.census.gov/content/dam/Census/library/publications/2017/econ/g17-qtax4.pdf>. Acesso em: 08 dez. 2018.

U.S. CENSUS BUREAU. **State & Local Government Snapshot**. Washington: U.S. Department of Commerce, 2018b. Disponível em:

<https://www.census.gov/library/visualizations/interactive/state-local-snapshot.html>. Acesso em: 08 dez. 2018.

U.S. CONGRESS. **Tax Cuts and Jobs Acts**. Washington: U.S. Congress, 2017. Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text>. Acesso em: 20 jan. 2019.

WEBER, Max. **A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo**. Tradução da versão inglesa de Talcott Parsons. São Paulo: Ed. Martins Claret, 2001.

WEISBACH, David A.; BANKMAN, Joseph. The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax. **Stanford Law Review**, v. 58, p. 1413, 2006.

WILKINSON, Richard G.; PICKETT, Kate E. Income Inequality and Social Dysfunction. **Annual Review of Sociology**, p. 493-511, 2009.

WILLIAMSON, Samuel H. Annual Inflation Rates in the United States, 1775 - 2017, and United Kingdom, 1265 - 2017. **MeasuringWorth**, 2019. Disponível em: <https://www.measuringworth.com>. Acesso em: 2 jan. 2019.

WORLD INEQUALITY REPORT. **THE SOURCE FOR GLOBAL INEQUALITY DATA** (Coordenado por Facundo Alvaredo, Lucas Chancel, Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Gabriel Zucman). Paris: World Inequality Lab at the Paris School of Economics, 2018. Disponível em: <https://wir2018.wid.world/>. Acesso em: 1º mar. 2018.

WOLFF, Edward N. **Top Heavy: The Increasing Inequality of Wealth in America and What Can Be Done About It**. New York: The New Press, 2002.