



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO - UFPE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE - FDR

**TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA
ALÍQUOTA MÁXIMA DE ITCMD E SUA INFLUÊNCIA NA JUSTIÇA
DISTRIBUTIVA DO PAÍS**

Recife

2019

TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA ALÍQUOTA MÁXIMA DE ITCMD E SUA INFLUÊNCIA NA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA DO PAÍS

Monografia-final de curso apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientando: Igor Antunes Santos

Orientador: Prof. Eric Castro e Silva

IGOR ANTUNES SANTOS

TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES NO BRASIL

Uma análise da alíquota máxima do ITCMD e sua influência na justiça distributiva do país

Monografia-final de curso apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Prof:

Prof:

Prof:

RECIFE

2019

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de salientar minha gratidão e admiração com relação à professora Bruna Estima Borba, cuja ajuda indispensável possibilitou o desenvolvimento do presente trabalho. Espero que sua recuperação se dê de forma breve para que outros discentes possam prestigia-la lecionando sadia e contagiante novamente. Professora, você é inspiração. Muito obrigado.

Dedico esta monografia ao eterno amor da minha vida, Ivanilza Etelvina dos Santos, que tive a honra de ter como mãe, mas, infelizmente, foi forçada a partir prematuramente. Tenho convicção de que sua presença espiritual é vital em minha jornada.

Não poderia deixar de mencionar a importância dos conselhos fornecidos por Geraldo Antunes de Araújo, meu pai, exemplo inestimável de homem justo e caridoso. Sua força e garra despertam o que há de melhor em mim.

Aproveito também para agradecer enormemente ao meu irmão, Dr. Rodrigo S. Antunes Lima, que, mesmo distante, se faz preciosa e inalteravelmente presente nos momentos frios e igualmente firme e construtivo em tempos acalorados. Amo-te profundamente.

Agradeço, também, a Anamaria Carneiro, cuja paciência em me ouvir provou-se vital para que eu mantivesse minha cabeça sempre erguida e atenta, de modo que hoje reconheço algumas das minhas falhas e busco evitar que elas se tornem hábitos.

Por último, serei eternamente grato aos meus amigos pelas conversas e apoio. Saio desta graduação com uma perspectiva de mundo mais humana fruto de debates e críticas muito bem dirigidas. Gratidão.

RESUMO

A desigualdade de renda presente no âmbito social brasileiro foi fortemente regada por fatores históricos que desaguaram na atual sistemática de tributação nacional marcada pelo encargo proporcionalmente maior a que o *bottom 50%* é submetido, tendo em vista a grande quantidade de tributos incidentes sobre bens e consumo. Utilizando-se do estudo realizado pelo economista francês Thomas Piketty em sua obra *O Capital no Século XXI* e de vasta fonte bibliográfica e estatística nacional, a presente pesquisa analisa a importância protagonizada pelas heranças e doações no decorrer da história recente brasileira e como a tributação destes institutos através do ITCMD tem se relacionado com o princípio da capacidade contributiva e da progressividade na busca de um modelo condizente com a justiça fiscal. Assim sendo, ao final da pesquisa são sugeridas novas formas de cobrança do referido imposto como forma de atenuar desigualdades.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

STN – Sistema Tributário Nacional

ITCMD – Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis

IPTU – Imposto Territorial Urbano

CTN – Código Tributário Nacional

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Superior Tribunal Federal

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. ASPECTOS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO	3
2.1 Herança e desigualdade	5
2.2 A desigualdade de renda	7
3. CENÁRIO BRASILEIRO	14
3.1 Projeto de emenda constitucional 96/2015	15
3.2 Princípio da vedação ao confisco.....	19
4. TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES COMO ATENUANTE DA DESIGUALDADE PATRIMONIAL	21
4.1 Princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal na atualidade.....	21
4.2 Progressividade	25
4.3 Sugestões de alteração da tributação sobre heranças e doações	27
5. CONCLUSÃO	30
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	31

1. INTRODUÇÃO

Embora tenha apresentado números decrescentes nos últimos anos, a desigualdade social perdura no Brasil como uma das principais preocupações do poder público e da sociedade civil, consequência de uma tributação excessiva sobre bens e consumo e relativamente baixa sobre o patrimônio, dentre diversas outras razões. Observa-se, por conseguinte, efetivo distanciamento prático da justiça fiscal por intermédio do princípio da capacidade contributiva consagrado na Constituição Federal de 88.

A concretização do princípio constitucional da capacidade contributiva ocorre, por exemplo, na tímida progressividade existente no Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) no Estado de Pernambuco, com alíquotas variando entre 2% e 8%. Na contramão de discursos liberais de defesa do estado mínimo e menor tributação, o presente estudo busca questionar a efetividade desta narrativa de intervenção mínima, bem como sua conformidade com os já citados preceitos constitucionais e tributários da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

Com efeito, estas questões figuram como escopo deste projeto, cujo objetivo é o estudo da aplicação deficiente do princípio da capacidade contributiva quando da tributação de heranças e doações no país na atualidade.

Em rápida análise da carta magna, percebe-se que a constituição federal delega aos estados e ao distrito federal a competência para instituir três impostos principais, conforme seu Art. 155, I, II e III:

“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos

II – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

III – Propriedade de veículos automotores. ”

Observa-se, no entanto, que apesar dos estados serem livres para instituir o ITCMD, compete ao senado federal fixar a alíquota máxima de incidência do tributo,

consoante o § 1º, IV, do mesmo dispositivo. Nota-se então que, atualmente, a referida alíquota máxima está fixada em apenas 8% da herança, sem que exista previsão de uma alíquota mínima imposta à ação dos estados.

Apesar da liberdade conferida aos estados para adotar alíquotas que variam de 0% a 8% a média nacional é de apenas 4%, valor ainda mais baixo que o teto estipulado pelo Senado Federal. Utilizando-se de uma rápida análise comparativa temos que a Alemanha adota alíquota máxima de 50%, sendo este valor ainda maior na França, cujo número chega a 60%¹, cumpre esclarecer que cada um dos países citados possui formas diversas de incidência do tributo. A França, por exemplo, adota um regime progressivo de tributação de heranças com algumas variáveis como o grau de parentesco do *de cuius* com relação ao herdeiro.²

Em sua recente obra, o capital no século XXI, Thomas Piketty pontua que quando o retorno de capital excede a taxa de crescimento da produção e da renda, o capitalismo gera arbitrariedades e desigualdades insustentáveis que minam os valores meritocráticos que baseiam a democracia³.

Piketty realiza importante pesquisa econômico-social de como a distribuição de renda tem se alterado ao longo dos últimos 200 anos em ao menos 20 países. Para tanto, reúne dados econômicos públicos disponibilizados pelos próprios estados nacionais no decorrer dos últimos 2 séculos e efetua previsões no decorrer de uma das obras sobre desigualdade de renda mais completas da atualidade.

Feita uma breve introdução à problemática do estudo, ressalta-se que o objetivo desta pesquisa é demonstrar como a baixa tributação de heranças mostra-se prejudicial à distribuição de renda, assim como, sugerir alterações que possam minimizar estes efeitos sem que o princípio da vedação ao confisco reste ofendido.

¹ Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2014. EYGM Limited. 2014. Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf). Acesso em: 08 de dez. De 2018

² RAUSCH, Aluizio Porcaro Rausch. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil**. Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 547-578

³ Piketty, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: intrínseca, 2014. P. 27

2. ASPECTOS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO

A discussão em torno da tributação de heranças e doações no Brasil vem ganhando cada vez mais espaço em meio à polarização política vivida no país, contudo, foi em 17 de junho de 1809 que primeiro surgiu o imposto sobre heranças no Brasil que, apesar de inicialmente não ser aplicável à sucessão em linha reta, passou a sê-lo em 1869 com alíquotas entre 1 e 10% a depender das respectivas capacidades contributivas dos contribuintes.⁴

José Maurício Conti relata que, historicamente, o princípio da capacidade contributiva é referenciado desde os tempos de Sólon, em Atenas, evidencia-se, entretanto, que o referido tributo era bem menos elaborado e possuía apenas 4 categorias variadas de contribuintes cujo critério de distinção utilizado era o patrimônio do sujeito. Não obstante, nos períodos que sucederam as civilizações atenienses, temos obras datadas das idades antiga e média em que este mesmo instituto é citado.⁵

O autor destaca ainda alusões ao princípio em obras de Adam Smith e Stuart Mill, em que a importância de uma tributação condizente com a fortuna de cada contribuinte é tratada como fator fundamental para a construção de uma sociedade mais justa e apta a corrigir desigualdades.⁶

Progressividade da tributação e capacidade contributiva do contribuinte possuem uma correlação inata, porém, só passaram a protagonizar papel central na tributação de estados nacionais em meados do século XX, oportunidade esta que propiciou o surgimento de debates acerca da forma de sua tributação. Conforme relata J. L. Saldanha Sanchez:

[...] O argumento principal a favor de uma taxa progressiva foi fornecido pela teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento: se as primeiras frações do rendimento (tal como o primeiro copo de água) proporcionam uma utilidade maior do que as últimas, e se a utilidade de cada dose adicional decresce, então o princípio da igualdade do sacrifício conduz às taxas progressivas.⁷

⁴ RAUSCH, Aluizio Porcaro Rausch. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil**. Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 547-578

⁵ CONTI, José Maurício Conti. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 37-38.

⁶ Ibidem, p. 30.

⁷ SANCHEZ, José Luís Saldanha Sanchez. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p.33

Ainda assim, apesar do princípio estar consagrado na Constituição Federal de 1988 e contar com robusto aparato científico em favor de seu uso, efetivamente, sua aplicação como instrumento apto a sanar as desigualdades patrimoniais entre os brasileiros parece ter perdido sua finalidade precípua, dando lugar a um sistema cada vez mais centrado na tributação de bens e serviços em detrimento de tributos sobre o patrimônio de maneira progressiva.

Desta feita, a presente pesquisa apresenta a seguinte problemática: O atual modelo de tributação de heranças e doações de fato condiz com a finalidade inicialmente dada ao princípio da capacidade contributiva presente no Art. 145, §1º, da constituição Federal? O que representaria uma majoração da alíquota desse imposto?

J. M Othon Sidou, em sua obra: *A Natureza Social do Tributo*, realiza importantes análises a despeito da seriação de tributos no curso da história humana. O autor debruça-se sobre civilizações cujo sistema político-administrativo se utilizava de renda proveniente de tributos de forma geral, por exemplo, na Babilônia e na Índia, especificamente durante o século 13 a.C., existe menção direta no Código de Manu ao imposto de vigésima, tributo aplicado sobre 5% do valor das mercadorias e preços estipulados por peritos.⁸

Posteriormente, ao tratar de civilizações ocidentais, Sidou destaca também a preocupação do Estado romano em não sobrecarregar as pessoas com tributos, para que não fosse desencadeada revolta popular, desta forma, poderia estimular o crescimento econômico dos sujeitos propiciando sua própria subsistência e reerguimento.⁹

Faz-se aqui um paralelo com a atuação do próprio estado moderno brasileiro quando da cobrança de tributos devidos por executados tributários, hipótese em que o fisco toma conta de proteger parte dos bens do sujeito necessários à sua subsistência, o chamado *beneficium competentiae*.¹⁰

As práticas incorporadas pelos estados fiscais modernos não se reduzem a tão somente este aspecto, a título de exemplo, temos que Ciro, senhor do império medo-

⁸ SIDOU, José Maria Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 135-136

⁹ Ibidem.

¹⁰ Ibidem.

persa, criou o primeiro serviço postal de que se tem notícia e Dario, seu sucessor, tratou de estabelecer uma taxa sobre a atividade.¹¹

O imposto sobre a renda também surgiu durante o desenvolvimento das civilizações antigas. Com a proposta de divisão de classes iniciada por Sólon na Grécia durante o ano de 594 a.C., a civilização helênica passou a monitorar os rendimentos de seus cidadãos. O referido acontecimento propiciou o surgimento do *éisfora*, espécie de tributo incidente sobre os rendimentos do cidadão grego conforme o grupo que estivesse inserido, sendo inevitável comparar tal prática com a divisão realizada hodiernamente segundo a capacidade contributiva do sujeito.¹²

Contudo, é somente durante a administração de Otávio Augusto no império romano que se observou uma tributação sobre heranças. Otávio Augusto realizou profunda reforma administrativa e tributária, criando novas fontes de renda para o império romano por intermédio da cobrança de novos impostos diretos e indiretos.

A *vicesima hereditatum* incidia sobre o valor repassado aos herdeiros legítimos e testamentários no valor de 5% da herança, porém, importante destacar que o valor arrecadado não tinha como escopo, por óbvio, reduzir desigualdades, sua finalidade se limitava a proporcionar maiores rendimentos ao imperador para que, por sua vez, este pudesse custear o aparato militar cada vez mais vasto do império romano.¹³

2.1 Herança e desigualdade

A compreensão plena do cenário de desigualdade social vivido atualmente exige não somente uma análise da relação entre capital e renda acumulada, mas, sobretudo, um estudo acerca do fluxo de heranças no decorrer da história das sociedades modernas. Thomas Piketty, ao tecer considerações sobre mérito e herança no longo prazo, adverte o leitor sobre a importância relativa da herança e da poupança na formação do patrimônio e como, neste início de século XXI, temos nos aproximado do grau de importância por ela protagonizado no passado:

“Quando a taxa de rendimento do capital é, por um longo período, muito mais alta do que a taxa de crescimento da economia, é quase inevitável que a

¹¹ Ibidem.

¹² Ibidem.

¹³ Ibidem.

herança, ou seja, os patrimônios originados no passado, predomine em relação à poupança, que são os patrimônios originados no presente.”¹⁴

Por meio de gráficos, Piketty elabora minucioso estudo sobre o fluxo de heranças e doações na França no decorrer dos séculos XIX e XX e qual porcentagem de renda nacional esses dados representam em seu período histórico, passando pela Belle Époque francesa, período em que representava 20% da renda nacional, pelas 2 grandes guerras mundiais, quando houve queda significativa chegando a apenas 4%, até chegar a atualidade com valor aproximado de 16%.¹⁵

Depreende-se, por óbvio, que quanto maior a porcentagem de renda nacional na posse de grupos seletos, maior será o acúmulo de riquezas nas mãos de uma parcela menor da população e, conseqüentemente, maior será o patrimônio acumulado e repassado a seus descendentes, interferindo diretamente na efetivação da distribuição de renda.

Em contrapartida, cenário diametralmente oposto poderia ser vislumbrado segundo a teoria da riqueza do ciclo de vida, idealizada por Franco Modigliani em meados do século XX. Caso todo o patrimônio acumulado no decorrer da vida laboral do sujeito fosse gasto durante seu período de aposentadoria, não haveria herança a ser repassada, tornando o fluxo nulo. Modigliani compreendia o acúmulo de riquezas como o simples deslocamento das desigualdades do trabalho no tempo.¹⁶

Contudo, a realidade prática demonstra que boa parcela desta renda acumulada é, em verdade, repassada sem que haja usufruto integral por parte do sujeito que a produziu. Assim sendo, patrimônios que superam a média de renda nacional em quarenta, sessenta ou até mesmo noventa vezes, perpetuam-se nas mãos da elite.¹⁷

Isto posto, a quase que atemporalidade dos tributos revela uma preocupação basilar referente ao financiamento das civilizações humanas que sempre trataram de utilizar justificativas diversas para tal, sendo esta a prova pulsante da dinamicidade e importância protagonizada pelas relações jurídico-tributárias que sempre trataram de observar os costumes e anseios da classe dominante.

¹⁴ Piketty, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: intrínseca, 2014. P. 368

¹⁵ Ibidem, P. 370

¹⁶ Ibidem, P. 375

¹⁷ Ibidem

No cenário atual, na tentativa de justificar e proteger o repasse destes patrimônios estratosféricos acumulados durante o período laboral de sujeitos do topo da pirâmide social, verificam-se diversas justificativas para blindar a tributação dos super patrimônios supramencionados. Com frequência, apesar de sua lógica ser o exato oposto, a carapuça meritocrática é empregada como argumento válido à salvaguarda destas heranças, vez que esta foi adquirida através de esforço próprio.

Contraponho que esta lógica poderia fazer algum sentido caso houvesse realidade prática idêntica à teoria da riqueza do ciclo de vida, hipótese em que o sujeito usufruiria de todas as suas riquezas antes de falecer¹⁸, no entanto, sem desprender esforço laboral algum ou sequer produzir algum tipo de retorno à sociedade, o patrimônio é herdado por sujeitos que nem sempre dão continuidade ao ofício do de cujus, indo de encontro à lógica meritocrática de conquista de riquezas através do próprio esforço, além de limitar ou cessar a atividade antes desempenhada pelo falecido e, por conseguinte, reduzir o potencial de retorno social.

Há de se observar, no entanto, que a alta carga tributária já existente no sistema tributário nacional acaba por sobrecarregar excessivamente toda a sociedade civil de modo que eventual constituição de novo tributo ou majoração de um já existente deve, impreterivelmente, analisar a estrutura organizacional do sistema tributário como um todo, bem como respeitar os limites materiais da tributação, em especial o princípio da vedação ao confisco, cuja análise será feita posteriormente em tópico próprio.

2. 2 A desigualdade de renda

Grande parte dos dados referentes a desigualdade e concentração de renda e patrimônio no Brasil são muito recentes quando comparados ao acervo disponibilizado por países europeus como França e Alemanha o que, inevitavelmente, resulta em análise mais superficial das razões que levaram ao abismo patrimonial hoje vivenciado.

Contudo, tais dados, em sua maioria, recorrem ao banco de informações da receita federal sobre declaração de imposto de renda dos contribuintes, cuja origem data do início do século XX, possibilitando então observar como a sociedade brasileira

¹⁸ Ibidem.

se comportou durante a história recente, perpassando por marcos como a segunda grande guerra e, no nível local, o estado novo, a ditadura militar e o período de redemocratização.¹⁹

Apesar de o Estado brasileiro já ter se utilizado de tributação sobre a renda no decorrer do Século XIX e início do século XX, foi somente em 1923 que ficou instituída Lei própria para a arrecadação do imposto, cuja redação previa a aplicação do tributo no exercício fiscal de 1924. O novo imposto, além de classificar as formas de rendimento dos contribuintes, criou categorias a serem tributadas por alíquotas específicas. De modo semelhante ao IRPF cobrado hodiernamente, os contribuintes eram obrigados a pagar o tributo, sempre de modo a observar sua categoria específica para que fosse aplicada a alíquota correspondente.²⁰

Desta feita, o presente capítulo utilizará, além das declarações de imposto de renda, informações do World Inequality Report 2018, bem como fontes de dados utilizadas na tese de doutorado de Giovanni Christian Nunes Campos, como o estudo sobre desigualdade de renda desenvolvido por Marc Morgan, cuja pesquisa desempenhou diagnóstico preciso da realidade de concentração patrimonial vivida hodiernamente pelo Estado brasileiro por meio de metodologia consistente e vasta pautada em fontes como o IBGE e DIRPF.²¹

Assim sendo, analisando os gráficos apresentados por Marc Morgan, depreende-se que, apesar de nos últimos anos terem sido utilizadas políticas assistencialistas visando a diminuição, ou ao menos um meio de frear o abismo social entre as classes, o que tem se observado, de fato, é que a desigualdade de renda permaneceu em níveis elevados nos últimos 17 anos.²²

Há de se chamar atenção ainda para o fato que o *top 1%* dos brasileiros com maior renda mantiveram suas porcentagens da renda nacional relativamente similares

¹⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Receita, 2019. **1922-1924 A instituição do imposto de renda no Brasil**, Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1922-a-1924-a-instituicao-do-imposto-de-renda-no-brasil>>. Acesso em: 10 de jun. de 2019

²⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Alíquotas do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas Tributadas pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado**. Brasília, 2015b. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRPJ>> Acesso em 26 de jun. de 2019

²¹ World Inequality Report. WIR, 2018. Desigualdade extrema e persistente: Novos dados das contas públicas, arquivos e dados fiscais, 2001-2015 Disponível em: <<http://wid.world/wp-content/uploads/2017/12/113-Morgan-slides.pdf>>. Acesso em: 10 de jun. de 2019

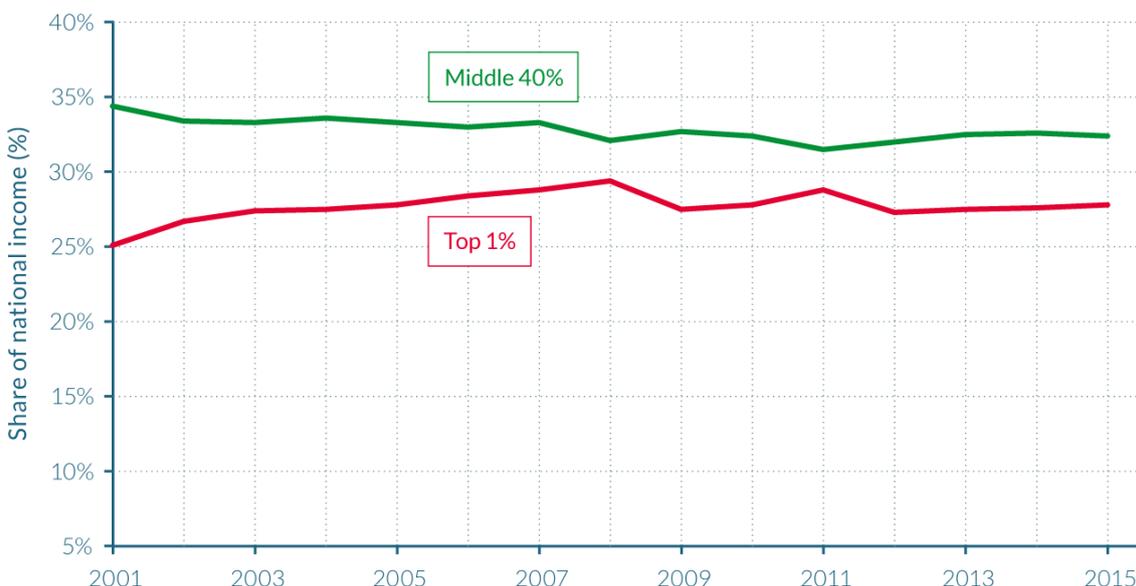
²² Ibidem.

no decorrer de todo o século XX quando comparados com outros países emergentes como Índia, África do Sul e Argentina²³.

Ressalta-se aqui o caráter intrínseco da renda ante o acúmulo patrimonial dos sujeitos, vez que este último só se demonstra possível por meio de estabilidade dos proventos mensais obtidos pelo indivíduo que, possivelmente, deverão ser repassados aos herdeiros, alimentando um ciclo de acúmulo protagonizado por parcela ínfima da população brasileira.²⁴

Os dados fornecidos pelo World Inequality Report a despeito da média nacional de renda obtida pelo brasileiro no ano de 2015 também revelam persistência quanto à discrepância de renda da população. Ademais a pesquisa desempenha um balanço entre os sujeitos que integram os 10% com mais renda e os 50% mais pobres, os chamados *top 10%* e *top 50%*.

Por meio de um gráfico estatístico, o WIR demonstra o quão aguda se tornou a diferença de renda entre os 1% mais ricos e os *middle 40%*, ou seja, a parcela em que teoricamente se encontra a classe média brasileira, senão vejamos:



Source: Morgan (2017). See wir2018.wid.world/methodology.html for data series and notes.

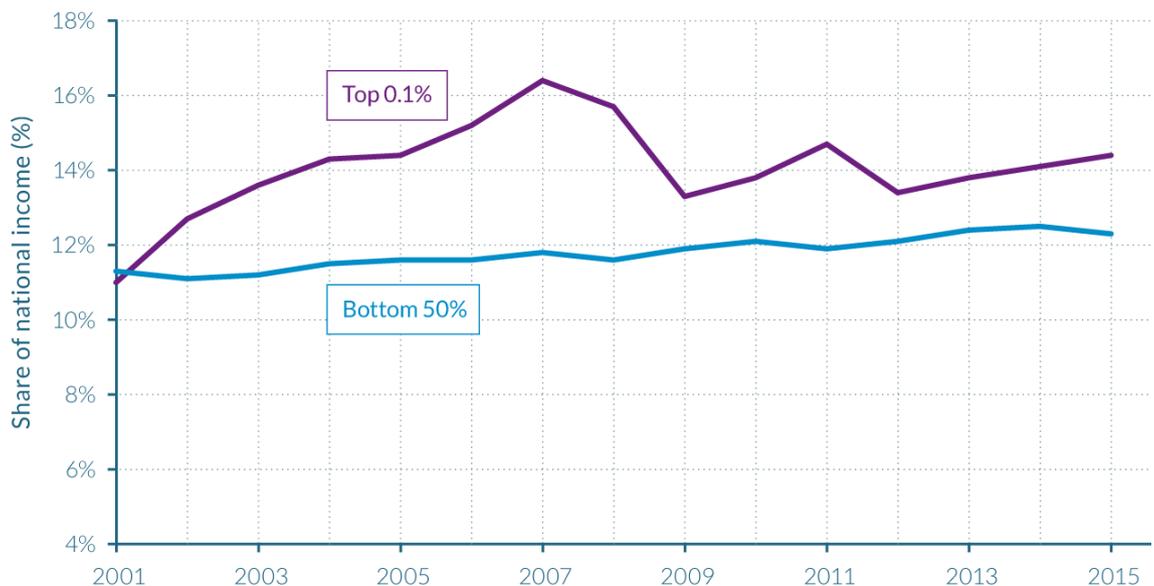
In 2015, the Top 1% received 28% of national income.

²³ Ibidem.

²⁴ Campos, C. N. **A Tributação das Transmissões por Doações e Sucessões *Causa Mortis* Como Instrumento de Concentração Patrimonial no Brasil**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, p. 73. 2019.

Conforme exposto, o *top 1%* representa aproximadamente 27% da parcela de ganhos da renda nacional enquanto que os *middle 40%* equivalem a cerca de 32%, evidenciando o quanto a renda está concentrada nas mãos de uma minoria detentora de capital financeiro e político, cujos interesses quase sempre estão mascarados pela ação de agentes políticos de fato.

Esta mesma fonte estatística realizou análise da porcentagem de renda nas mãos do *top 0,1%* com relação ao *bottom 50%*, ou seja, a parcela mais à base da pirâmide social, cuja renda anual não ultrapassa os R\$ 9.200,00. Ressalta-se que esta elite representativa de 1 centésimo da população brasileira é composta por 170.000 adultos, em contrapartida, a parcela dos 50% engloba 70 milhões de brasileiros adultos:²⁵



Source: Morgan (2017). See wir2018.wid.world/methodology.html for data series and notes.

O gráfico acima evidencia o quanto o ganho de renda e, por conseguinte, patrimonial se encontram afunilados em apenas 0,1% da população brasileira. Thomas Piketty se utiliza da mesma terminologia aqui adotada, frequentemente realizando diagnósticos relativos aos diferentes integrantes de cada uma das porcentagens. Expõe o economista francês que este tipo de análise estatística é utilizada em diversas sociedades, permitindo a realização de investigações precisas sem que as particularidades de cada povo sejam desconsideradas.²⁶

²⁵ Ibidem.

²⁶ Piketty, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: intrínseca, 2014 XXI p. 247

Tendo por base a expressividade desta amostragem, é inevitável concluir que esta parcela da população exerce forte influência na estruturação do estado brasileiro e da ordem política agindo objetivamente em favor de seus pares e da manutenção desta posição privilegiada.

Durante o desenvolvimento do capítulo X da obra *O Capital no Século XXI*, Piketty busca responder quais os motivos históricos que resultaram na concentração de renda hoje vivenciada pela França e estados europeus no geral. O economista expõe então o impacto vivenciado pela concentração de riquezas nos países europeus no decorrer dos anos 1914-1945, período no qual ocorreram as duas grandes guerras. Posteriormente houve tímida progressão desta desigualdade até que os números atuais fossem atingidos.²⁷

Países como Suécia e Reino Unido também demonstraram cenário similar ao vivenciado pela França do século XX. A evidência estatística demonstra que a renda acumulada pelo décimo superior do Reino Unido foi de 90% um pouco antes das duas grandes guerras para 60% posteriormente e, atualmente, chega a 70%. Por outro lado, a riqueza acumulada na Suécia passou de cerca de 88% na posse do décimo superior na época imediatamente anterior às duas grandes guerras para 55% a posteriori, chegando ao número atual de 58%.²⁸

Contudo, malgrado a diminuição na porcentagem de renda acumulada por estes décimos superiores, a metade mais pobre da população continuou a reter, em média, ínfimos 10% da renda nacional. O referido cenário pode ser observado em todos os países supramencionados, inclusive o Sueco. O que pôde-se evidenciar foi o surgimento de uma classe central de pessoas que coletivamente passaram a deter entre um quarto e um terço da riqueza nacional.²⁹

Conforme anteriormente exposto, as previsões realizadas por Thomas Piketty não estão limitadas ao contexto europeu, o autor elucida que a realidade vivenciada pelos países do velho continente se aplica de maneira geral quanto aos autos e baixos do décimo superior no decorrer do século XX e o surgimento de um grupo central tratado em sua obra como os *middle 40%*.³⁰

²⁷ Ibidem. p. 328-368

²⁸ Ibidem. p. 331-334

²⁹ Ibidem. p. 338

³⁰ Ibidem. P. 341

A previsão supramencionada se aplica perfeitamente à realidade brasileira. Conforme exposto no gráfico 1, cerca de 33% da renda nacional é detida pelo *middle 40%*, demonstrando forte correlação com o cenário previsto pelo economista francês. Ainda que tenha se observado a diminuição da porcentagem de renda nacional nas mãos do *top 10%*, importante ressaltar que essa diferença não foi distribuída igualmente entre os 2 outros grupos, de modo que o *bottom 50%* permaneceu inalterado.

Isto posto, em tempos de reformulações sistêmicas e alterações legislativas como a reforma da previdência e trabalhista, é essencial dirigir a atenção para a branda tributação patrimonial praticada hodiernamente pelo estado brasileiro e sua consequente contribuição ante o cenário de desigualdade perpetuado durante todo o século XX, sendo imperioso avaliar novas formas de tributação e arrecadação de recursos públicos.

Já começam a tramitar no Congresso Nacional propostas de reforma tributária e novas maneiras de unificação de tributos sobre bens e consumo como forma de aliviar as contas dos contribuintes por meio de modelos como o IVA. A referida sugestão, formalizada na Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019, visa a unificação do IPI, PIS, COFINS, ISS e ICMS em um só imposto sobre bens e serviços (IBS) além da extinção de benefícios fiscais.³¹

Apesar de contribuir para a desburocratização fiscal, a referida PEC não combate a regressividade do atual sistema, se limitando a quesitos econômicos não distributivos, assim sendo, não há que se falar em extrafiscalidade, tão somente a simplificação da gestão fiscal das empresas devedoras dos impostos postos em perspectiva.³²

Ato contínuo, é neste cenário de reformas que se deve pensar em potenciais modelos que de fato visem a atenuação da desigualdade de renda e, por conseguinte, de patrimônio. Assim sendo, forçoso discutir a tributação de patrimônios adotada pela

³¹ BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em: 20 de set. de 2019

³² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Conjur, 2019. **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores** <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 21 de set. de 2019

federação, bem como questionar sua afinidade quanto a preceitos constitucionais como o da função social, progressividade e justiça fiscal.

3. CENÁRIO BRASILEIRO

Em 17/06/1809, através de Alvará Régio, surge a tributação de heranças no âmbito brasileiro, que vem sofrendo alterações desde então. Porém, somente a partir da Constituição Federal de 1988 que se instituiu a competência para se tributar heranças e doações, divergência gritante da carta magna antecessora que se limitava à utilização do ITBI para tributar a transferência de bens móveis inter vivos ou imóveis causa mortis.³³

Como anteriormente exposto, a análise da desigualdade de renda na França se projeta, ou ao menos aproxima-se, da realidade global. Em se tratando de valor acumulado dos patrimônios herdados, imagina-se que o contexto brasileiro em muito se assemelhava ao francês, cuja riqueza privada era composta em quase sua totalidade por estes, chegando a representar entre 80% e 90%.³⁴ Neste diapasão, cabe notar a evolução histórica do tributo em questão e as legislações tupiniquins que o instituíram e modificaram até o patamar atual com o intuito de melhor compreender a abordagem estatal direcionada a estes patrimônios.

Conquanto o alvará régio de 1809 supramencionado ter originado a tributação de heranças no âmbito brasileiro, sua incidência se limitava aos parentes em linha colateral, não havendo qualquer tipo de encargo quanto aos parentes em linha direta (ascendentes e descendentes).³⁵

Não por acaso, embora houvesse preocupação legislativa em instituir o tributo, somente no final do século XIX sucedeu a incidência do imposto sobre descendentes e ascendentes com alíquotas variando entre 0,1% e 0,5% do total herdado. De imediato percebe-se o caráter meramente ilustrativo para os herdeiros necessários em linha reta neste período histórico, de sorte que os parentes fora da linha direta eram atingidos de maneira bem mais gravosa, chegando a até 20%.³⁶

³³ DERZI, Misael Abreu Machado e Melo, ALMEIDA, João Paulo Fanucchi. **Justiça Fiscal**. Editora Brochura, 2015. P. 3

³⁴ Piketty, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: intrínseca, 2014 P. 392

³⁵ Porcaro Rausch, Aluizio. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil**. Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 547-578

³⁶ Campos, C. N. **A Tributação das Transmissões por Doações e Sucessões Causa Mortis Como Instrumento de Concentração Patrimonial no Brasil**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife. P. 158

Algumas alterações puderam ser observadas com a vinda da constituição de 1934, cuja redação tratou de segmentar a tributação da transmissão de propriedade na forma de 2 impostos diversos sendo um sucessorial *causa mortis* e outro *inter vivos* sobre transmissão de propriedade imobiliária. Ressalta-se que os parentes colaterais continuaram a arcar com maior tributação dos patrimônios herdados sem que ascendentes e descendentes do *de cujos* tivessem de recolher valores.³⁷

Aqui nota-se que esta forma de tributação é historicamente recente até mesmo para um país jovem como o Brasil. A lógica da baixa incidência do ITCMD sobre heranças repassadas a ascendentes e descendentes está intrinsecamente relacionada ao legado deixado pela burguesia dos séculos passados. À vista disso, se estabelece atualmente uma sistemática engessada e favorável à concentração de riquezas fruto também de um forte jogo de influência política.

Nota-se que, na gênese do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis, a mais de dois séculos atrás, possuíamos discriminação do tributo com relação ao grau de parentesco do herdeiro para com o falecido, fenômeno que, na visão atual do STF, não é admitido, conforme se verificou no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 854.869 de relatoria da ministra Carmen Lúcia, datada de 2015.³⁸

Ponderações a respeito de igualdade, liberdade individual e construção da coletividade se mostram de extrema importância e urgência para a elaboração de um modelo mais justo de combate a concentração de riquezas. Dito isto, propõe-se aqui a avaliação de propostas apresentadas pelo legislativo nacional com o fito de atenuar a desigualdade de renda por intermédio de maior tributação do patrimônio do contribuinte.

3.1 Projeto de emenda constitucional 96/2015

Na tentativa de incrementar a receita tributária, a proposta de emenda constitucional número 96 de 2015 de autoria do Senador Fernando Bezerra Coelho sugere a adoção de adicional sobre o ITCMD, para tanto, outorga a competência para

³⁷ Ibidem. P. 166

³⁸ Ibidem. P.155

instituição deste adicional à União destinando as receitas provenientes ao financiamento da política de desenvolvimento regional.³⁹

A Constituição Federal de 1988 outorga competência ao Senado Federal para fixação da alíquota máxima de ITCMD que, exercendo esta competência, fixou o máximo da alíquota em 8% através da resolução do Senado Federal nº 09/1992, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal instituir um imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação respeitando o limite estabelecido.⁴⁰

Forçoso reconhecer que a média fixada pelo Senado Federal é extremamente baixa. Em se tratando da tributação de heranças e doações nos demais países do mundo têm-se que a alíquota do tributo chega a 80% na Bélgica, 50% na Alemanha, 36,25% na Dinamarca, 34% na Espanha, 60% na França. Cabe dizer, entretanto, que ao citar tais alíquotas não se está levando em consideração os aspectos progressivos de tais tributos bem como isenções e deduções.⁴¹

Ante este cenário, a referida PEC busca reverter este quadro ao sugerir que a União institua adicional sobre o ITCMD. A referida proposta sugere a criação do Artigo 153-A, assim redigido:

Art. 153-A. A União poderá instituir adicional ao imposto previsto no inciso I do art. 155, a ser denominado Imposto sobre Grandes Heranças e Doações, de forma a tributar a transmissão *causa mortis* e doação, de bens e direitos de valor elevado.

§ 1º O produto da arrecadação do adicional de que trata o caput será destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, para o financiamento da política de desenvolvimento regional.

§ 2º O adicional de que trata o caput terá alíquotas progressivas em função da base de cálculo, e sua alíquota máxima não poderá ser superior à mais elevada do imposto de renda da pessoa física.

§ 3º Não se aplica ao adicional de que trata o caput o disposto no inciso IV do § 1º do art. 155, e no inciso IV do art. 167.

Na justificação da PEC o Senador ressalta que apenas três estados da federação adotam a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal, advertindo para o quanto o tributo vem sendo subaproveitado. Como forma de melhor dispor de seu

³⁹ BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 96 de 2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>> Acesso em: 22 de set. de 2019

⁴⁰ BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 9 de 05 mai. 1992. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017>> Acesso em: 22 de set. de 2019

⁴¹ Porcaro Rausch, Aluizio. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil**. Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 547-578

potencial arrecadatório, sugere que, sem prejuízo da capacidade tributária dos Estados, a União seja autorizada a instituir alíquotas adicionais e progressivas ao já existente ITCMD, que alcancem somente heranças e bens de valor elevado. Esclarece, ainda, que, visando garantir segurança jurídica aos contribuintes, a alíquota máxima deste adicional não poderá ultrapassar os 27,5% adotados hodiernamente pela tributação do imposto de renda sobre pessoa física.

Malgrado legítima e urgente, a discussão apresentada pela PEC demonstra pontos passíveis de revisão que merecem destaque. Por exemplo, ponderações a despeito dos limites do pacto federativo, possível bitributação e eventual violação ao princípio da vedação ao confisco por ventura ocasionada pela alíquota de 27,5% proposta, demonstram a necessidade de discussão mais aprofundada sobre o tema.

Isto posto, figura-se oportuno trazer a lume a análise da redação dada pelo constituinte originário ao artigo 154 da C.F, cujo texto cuida da competência residual da União em instituir impostos. O referido dispositivo, em seu Inciso I, trata das hipóteses em que é permitido o uso da Lei Complementar para a instituição de impostos não previstos no Art. 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na C.F. Por outro lado, o inciso II dispõe sobre a competência para instituição de impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa. Sobre o assunto, relata Leandro Paulsen:

A competência residual é aquela atribuída à União para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no texto constitucional. É o que ocorre com os impostos, quando o art. 154, I, da Constituição permite à União a instituição de outros impostos além daqueles que discrimina em seus arts. 153, 155 e 156, e o que ocorre com as contribuições de seguridade social, constando, do art. 195, § 4º, da Constituição, a competência da União para a instituição de outras contribuições de seguridade social além das expressamente previstas nos incisos I a IV do mesmo art. 195. A competência residual segue regime específico, estabelecido no art. 154, I, para os impostos, mas aplicável também às contribuições de seguridade social por força de remissão constante no art. 195, § 4º, da CF. Tal regime exige a via legislativa da lei complementar (não pode ser instituído por lei ordinária nem por medida provisória), não cumulatividade (não pode incidir cumulativamente a cada operação) e vedação do *bis in idem* e da bitributação.⁴²

Com efeito, percebe-se que a concessão de competência à União para a instituição de adicional sobre a alíquota do ITCMD, viola a autonomia resguardada

⁴² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2017. P. 99

pela Constituição Federal aos entes federados que compõe a República Federativa do Brasil, tendo em vista não nos encontrarmos em caso de guerra externa, tampouco na iminência de uma.

Ademais, a PEC configura evidente bitributação ao permitir que a União se utilize do mesmo fato gerador e base de cálculo utilizados pelos Estados quando da cobrança do ITCMD, a recair sobre o mesmo contribuinte. Ainda a despeito do assunto, o professor e desembargador Leandro Paulsen leciona:

A Constituição vedou expressamente a bitributação e o *bis in idem* relativamente aos impostos, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar que eventual exercício da competência residual pela União se desse sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (art. 154, I). Tal vedação, pois, diz respeito aos impostos entre si, excepcionados, apenas, por expressa autorização constitucional, os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II). A reserva de bases econômicas em caráter privativo só passível de ser excepcionada pelo imposto extraordinário de guerra diz respeito, ressaltado, exclusivamente à competência para a instituição de impostos.

Instituto distinto do *bis in idem*, que seria a dupla tributação realizada sobre um único fato gerador pelo mesmo ente federativo, a bitributação ocorre quando dois entes distintos da federação realizam tributação sobre um mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador. Ora, a PEC 96/15 propicia precisamente este conceito e promove graves riscos à competência estadual ao permitir que a União institua este adicional caracterizando evidente inconstitucionalidade.

Ademais, a PEC 96/15 prevê a destinação dos recursos arrecadados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional sobre o pretexto de redução de desigualdades regionais. Sobre tal perspectiva, surge importante debate concernente à legalidade de tal medida, em razão do artigo 167, IV, da C.F, que veda a destinação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Sobre a matéria, cumpre esclarecer que os impostos são tributos não vinculados e, assim sendo, não possuem destinação específica, desta feita, são direcionados a suprir despesas estatais gerais. Na hipótese de vinculação destas receitas, a quantidade de recursos passíveis de destinação evidentemente resta reduzida, de modo que o planejamento do legislador orçamentário fica comprometido

pela antecipação do legislador tributário, limitando efeitos da própria justiça distributiva.⁴³

Traçado, pois, um diagnóstico da Proposta de Emenda Constitucional nº 96/15, resta evidente a existência de inconstitucionalidades nas justificações apresentadas que, somadas, inviabilizam o efetivo cumprimento dos problemas a que se propôs sanar. Embora suscite debate atual e pertinente, a PEC fere o pacto federativo e expõe o contribuinte a possível bitributação, distanciando a implementação da justiça distributiva.

3.2 Princípio da vedação ao confisco.

Conforme delineado anteriormente, o Estado, além de possuir prerrogativas, está sujeito a limitações constitucionais inerentes à sua atividade fiscal com o propósito de resguardar o contribuinte e inibir eventuais arbitrariedades fazendárias. Desta feita, sempre que normas e propostas de aperfeiçoamento do sistema tributário afloram, como no caso da PEC 96/15, põe-se em perspectiva possíveis aspectos inconstitucionais da medida. Logo, falar em aumento da carga tributária, seja por meio de elevação de alíquota, criação de adicional sobre novo imposto, ou instituição de novo tributo, traz à controvérsia os limites da ação estatal.

Foi pensando nesses limites que o legislador constituinte gravou o art. 150, IV, da C.F, cuja redação assim prevê:

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

(...)

IV - Utilizar tributo com efeito de confisco;

É vedado aos entes federativos instituir tributos que possam prejudicar o contribuinte de maneira a inviabilizar sua própria subsistência. Sendo a atividade estatal majoritariamente subsidiada pela tributação incidente sobre a propriedade

⁴³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva.** HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). Direito Financeiro, Econômico e Tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 637-660.

privada, suprimi-la seria causar danos à própria fonte de recursos que financia o bem-estar e convívio social.⁴⁴

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075, o STF explicita que o princípio visa não somente resguardar as necessidades básicas do contribuinte como também busca obstar pretensões governamentais que configurem possível apropriação estatal injusta e que, por via de consequência, impossibilite o efetivo exercício de atividade profissional lícita. Apesar da carta magna não explicitar, o referido limite não está restrito aos tributos, o STF tem julgado pela aplicação do princípio também às multas moratórias excessivamente onerosas com relação ao devedor, tendo chamado a atenção para a relação entre a gravidade da conduta praticada e o peso da punição aplicada.⁴⁵

Apesar de bem fixada a importância do princípio nas relações jurídico-tributárias, tanto doutrina quanto jurisprudência têm encontrado dificuldade em determinar critérios que diferenciem a atividade confiscatória do exercício efetivo de uma tributação justa.⁴⁶

Na ADI 2.010 o STF entendeu que a caracterização do efeito confiscatório de novo tributo, ou de majoração de alíquota, deve levar em conta a carga tributária total cobrada do contribuinte. No caso em comento entendeu-se pelo efeito confiscatório de eventual majoração de 25% sobre a contribuição previdenciária do servidor público vez que o mesmo contribuinte ainda teria de arcar com o pagamento de imposto de renda pessoa física o que poderia vir a comprometer a existência digna do indivíduo.⁴⁷

⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucionais**. São Paulo. Saraiva, 2015. P.1418

⁴⁵ Ibidem. P. 1419

⁴⁶ Ibidem. P. 1420

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva, 2017. P. 144

4. TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES COMO ATENUANTE DA DESIGUALDADE PATRIMONIAL

A efetivação da justiça distributiva exige profundas alterações ante a atual lógica de tributação excessiva sobre bens e consumo e, em contrapartida, a branda tributação sobre o patrimônio de classes altas. O desenvolvimento e capacidade de lidar com crises econômicas por parte do continente latino americano nos últimos anos vem cada vez mais diminuindo, de sorte que as desigualdades regionais voltaram a crescer em virtude de um crescimento econômico não sustentável com baixa diversificação de produção regional.⁴⁸

Desta feita, parte-se agora para uma análise acerca dos princípios constitucionais que norteiam a ação estatal quanto à tributação patrimonial e sua eficiência prática com relação a diminuição de desigualdades. Para tanto, é de vital importância que se observe o funcionamento da progressividade fiscal aplicada aos tributos e, mais especificamente, ao ITCMD, imposto incidente sobre o patrimônio dos particulares e doações a título gratuito.

4.1 Princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal na atualidade

A justiça fiscal implica a adoção de diversas medidas e princípios para sua persecução. Mesmo no campo teórico, a tributação e distribuição de renda igualitária vivenciou percalços e enorme variação de termos e critérios no decorrer da história e continua evoluindo, por exemplo, relata Saldanha Sanchez a existência do princípio da equivalência, ou do benefício, no contexto iluminista europeu do século XVIII e início do século XIX.⁴⁹

O referido preceito defendia uma forma de tributação proporcional aos benefícios utilizados pelo indivíduo que propiciava verdadeiro cenário de regressividade fiscal, hipótese em que pequenos proprietários rurais sentiam o peso do encargo de maneira mais penosa do que industriais. Teóricos como Stuart Mill chegaram a elaborar críticas essenciais a este instituto ao apontar a possível interpretação de que os pobres, por se utilizarem em maior medida dos benefícios

⁴⁸ DERZI, Misael Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Justiça Fiscal**. Brochura, 2015. P. 4

⁴⁹ SANCHEZ, José Saldanha Sanchez. **Justiça Fiscal**. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010 p.21

estatais, deveriam arcar com maior fatia dos tributos, pensamento que afastaria cada vez mais a noção de justiça fiscal.⁵⁰

Em contrapartida, surgem convicções cada vez mais elaboradas em favor do princípio da capacidade contributiva e uma forma de tributação baseada na progressividade dos rendimentos. Consagrado em inúmeras constituições de estados nacionais hodiernos, o princípio da capacidade contributiva desempenha forte papel na busca por formas de tributação igualitária sendo muitas vezes tratado como uma extensão ao princípio da isonomia. No Brasil, ocupa papel central no direito tributário, de modo a nortear a ação de autoridades fazendárias.

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da capacidade contributiva em seu Art. 145, parágrafo primeiro, cuja redação está assim estabelecida:

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

(...)

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

Apesar do referido dispositivo somente fazer menção aos impostos, o princípio é aplicável a todas as espécies tributárias, contudo, poderá ser instituído de forma distinta em respeito às características de cada um destes⁵¹. Assim sendo, o estudo da capacidade contributiva de cada indivíduo pode ser realizado segundo diversos critérios a depender do tributo em questão.

Antes de adentrar as diferentes formas de mensuração da capacidade contributiva dos indivíduos demonstra-se imprescindível conceituar devidamente o instituto, cuja interpretação errônea pode desencadear erros de compreensão. Ciente desta importância, a doutrina nacional vem debatendo e elaborando diversas conceituações desde a entrada em vigor da Carta Magna de 1988, cuja redação faz menção direta à capacidade econômica do contribuinte.

⁵⁰ CONTI, José Maurício Conti. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 29-31

⁵¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017, p.70

A capacidade econômica aqui mencionada corresponde à quantia de riquezas usufruídas pelo sujeito, seja sob a forma de renda, consumo ou patrimônio, logo, qualquer pessoa que possua um mínimo de riqueza, possui capacidade econômica. Por outro lado, a capacidade contributiva corresponde à quantia que o indivíduo dotado de capacidade econômica detém que seja passível de tributação por parte do ente estatal.⁵²

É conveniente ressaltar a existência de certos limites quando da efetiva tributação pautada na capacidade contributiva. Klaus Tipke e Douglas Yamashita, por exemplo, falam da presença de um *mínimo existencial*, instituto inibidor da ação do estado de tributar cidadão que, apesar de possuir capacidade econômica, dispõe de recursos suficientes apenas para sua existência.⁵³

José Maurício Conti, por sua vez, prefere o termo *mínimo vital*, riqueza indispensável à sobrevivência de uma pessoa, logo, não detentora de capacidade contributiva alguma.⁵⁴

Sabe-se que, além desta limitação, a vasta quantidade de contribuintes inviabilizaria uma análise detalhada individual de cada sujeito. Assim sendo, deve-se ter em mente a existência de fatores limitantes do princípio da capacidade contributiva em nome da praticidade, conforme expõe Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

“Se o princípio da capacidade contributiva fosse minuciosamente aplicado por leis altamente diferenciadas, as leis tributárias não poderiam mais ser aplicadas isonomicamente pelas autoridades fazendárias com o emprego razoável de pessoal e tempo, uma vez que tais autoridades têm milhões de contribuintes para fiscalizar. O princípio da isonomia da tributação seria violado.

Por isso, embora o princípio da capacidade contributiva se prenda à capacidade contributiva individual, é permitido, dentro de certos limites, que a lei tipifique certos casos medianamente comuns desconsiderando todos os desvios do caso concreto. Isso tem por consequência que casos desiguais sejam tratados igualmente e não desigualmente, o que, em si, não corresponde ao princípio da igualdade.”⁵⁵

Nota-se então que os tributos, sempre que possível, deverão considerar a capacidade contributiva do contribuinte de modo a respeitar suas individualidades. Ao

⁵² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. P. 37-38.

⁵³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: PC Editorial Ltda. 2002, P. 34.

⁵⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. P. 37-38.

⁵⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: PC Editorial Ltda. 2002. P. 38.

analisar o dispositivo 145, parágrafo único, da C.F., Sacha Calmon Navarro Coêlho ressalta a importância dada pelo legislador originário ao caráter pessoal do princípio, discorre:

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos.⁵⁶

A legitimação da prerrogativa estatal para tributar o cidadão possui forte correlação com o princípio, cuja aplicação põe o sujeito no polo passivo da obrigação tributária na medida de suas limitações e sempre preservando seu mínimo existencial.

A discussão em torno de novas maneiras e medidas de tributação do patrimônio deve possuir dentre seus alicerces o cuidado com a finitude das rendas e acúmulos dos contribuintes. Desta feita, a capacidade contributiva é, essencialmente, o método de qualificação destes patrimônios e um dos passos vitais a serem utilizados como meio à efetivação da justiça fiscal. A repartição sem princípios é repartição arbitrária⁵⁷.

Apesar da previsão dada pelo legislador originário ao instituto da capacidade contributiva, o que podemos observar na realidade brasileira é verdadeira regressividade fiscal. Cabe dizer que este fenômeno não é exclusividade brasileira, sendo está a prática tributária geral dos países latino americanos.

A alta carga tributária sobre bens e produtos atinge a classe média latino-americana de maneira muito mais acentuada do que nos países da OCDE, por exemplo. Ainda persiste na política local uma lógica favorável a esta forma de arrecadação, privilegiando o acúmulo de capital na medida em que pratica tributação branda sobre renda e patrimônio. Para efeitos comparativos, a média de arrecadação dos impostos sobre patrimônio nos países da OCDE é de 2,4% do produto interno bruto nacional, em contrapartida, nos países latino americanos essa média cai para 0,8% do PIB, estando o Brasil um pouco acima desta média regional com 1,4%.⁵⁸

Em meio à forte recessão econômica atualmente vivenciada pela vasta maioria dos países da América Latina o que se tem observado é a prevalência do discurso em

⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2004. P. 82

⁵⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: PC Editorial Ltda. 2002. P. 19

⁵⁸ JÚNIOR, Pedro H. B. de Carvalho; FAGNANI, Eduardo. **Justiça Fiscal é Possível na América Latina?** São Paulo: PSI, 2019, 1ª Edição, P. 24-25

prol da austeridade. Deste modo, governantes têm posto em prática o corte de gastos públicos destinados às áreas de previdência social e, no caso do Brasil, educação e saúde como meio apto a sanar o déficit fiscal.

Acontece que a adoção desta lógica afasta cada vez mais a noção de justiça fiscal do âmbito tributário destes países. O aumento da arrecadação por intermédio de maior tributação sobre patrimônio não sana o problema por si só, contudo, combate as desigualdades historicamente praticadas pelas governantes e aproxima o instituto da justiça fiscal possibilitando a menor tributação do patrimônio da população de classe média e baixa, o chamado *middle 40%* e *bottom 50%* dos cidadãos.

4.2 Progressividade

A Constituição Federal de 1988 prevê a utilização de alíquota estável ou variável a depender do tributo em questão. Esta última oscila em conformidade com a capacidade contributiva do sujeito, ou seja, a progressividade das alíquotas é o instrumento pelo qual a capacidade contributiva é aplicada em busca da justiça fiscal.⁵⁹

Por exemplo, as alíquotas do imposto de renda variam de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, de modo que cada cidadão recolha aquilo que efetivamente possa suportar sem que prejudique seu mínimo existencial nem atinja patamar demasiadamente elevado e se caracterize desrespeito ao princípio da vedação ao confisco.

A Carta Magna trata da progressividade de modo expresso em seu artigo 182, §4º e, por intermédio de emendas constitucionais, também prevê a aplicação da progressividade sobre o IPTU em razão do valor do imóvel a ser tributado e também para o ITR, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Contudo, apesar de não haver previsão constitucional quanto à progressividade do ITCMD, através de julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS de 2013, o pleno do STF julgou pela constitucionalidade da medida, devendo ser utilizado como referencial de capacidade contributiva o valor da herança a ser repassado aos herdeiros, entendimento que diverge do que vinha sendo aplicado pelo tribunal.⁶⁰

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 158

⁶⁰ *Ibidem*.

Até recentemente o STF só aceitava a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade sobre os tributos de natureza pessoal. Tributos pessoais são aqueles que levam em consideração características pessoais do contribuinte quando da descrição da hipótese de incidência, ou seja, a depender das qualidades do sujeito o tributo incidirá de maneira mais gravosa ou não. Por sua vez, tributos reais são aqueles cuja hipótese de incidência não toma como fator as características do sujeito quando da sua cobrança.⁶¹

No caso concreto o Governador do Rio Grande do Sul, autor do Recurso Extraordinário, contestou decisão do Tribunal de Justiça do Estado determinando a aplicação de alíquota de 1% sobre a base de cálculo do ITCMD por julgar ser inconstitucional a utilização de progressividade do tributo.

Apesar do provimento do RE, os ministros Ricardo Lewandowski, relator, e Marco Aurélio Mello protagonizaram a diferença por entenderem existir ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Este último expôs que a utilização de alíquotas progressivas quando da aplicação do ITCMD implica em afronta direta ao princípio da capacidade contributiva por permitir que sujeitos em situações econômicas distintas, ou seja, patrimônios acumulados discrepantes, sejam tributados igualmente.⁶²

Assim sendo, apesar de só existir previsão expressa de uso da progressividade quanto a 3 tributos convencionados nos artigos; 153, §2º, I; 156, §1º e 153, §4º, o entendimento firmado pelo pleno do STF demonstra nova interpretação que permite e aplicação de alíquotas progressivas até mesmo em se tratando de tributos reais.

Em contrapartida, este mesmo tribunal entendeu pela inconstitucionalidade da utilização do grau de parentesco para fixação de alíquota progressiva do ITCMD, conforme decisões monocráticas do Ministro Luís Roberto Barroso nos Recursos Extraordinários de número 854.863 e 854.868, além do RE nº 575.698 de relatoria da ministra Cármen Lúcia.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. 2009, P. 141-142. Apud Campos, C. N. **A Tributação das Transmissões por Doações e Sucessões *Causa Mortis* Como Instrumento de Concentração Patrimonial no Brasil**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife. p. 177

⁶² SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. STF, 2013. **STF reconhece possibilidade de cobrança progressiva de imposto sobre transmissão por morte.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=230130>> Acesso em: 30 de set. de 2019.

4.3 Sugestões de alteração da tributação sobre heranças e doações

Conforme anteriormente exposto, a realidade atual de tributação sobre heranças e doações de bens para herdeiros, legatários e donatários varia em conformidade com a legislação estadual em que será realizada a tributação. Acontece que a irrisória alíquota de 8% tem se demonstrado insuficiente além de romper com a premissa de justiça fiscal, sendo comum a adoção de tributação ainda mais baixa em certos estados.

Boa parte das legislações estaduais que instituíram o ITCMD em seus respectivos estados fixaram a alíquota *Causa Mortis* máxima em 4%, como é o caso de São Paulo, Paraná, Pará, Goiás, Espírito Santo, Alagoas, Amapá, Mato Grosso, Piauí, Rio Grande do Sul, Rondônia e Roraima. Das federações restantes apenas 5 utilizam a alíquota máxima determinada pelo Senado Federal.⁶³

A priori, demonstra-se urgente a necessidade de majoração da alíquota do ITCMD, bem como a determinação de alíquota mínima, igualmente interessante à efetivação da justiça fiscal. A definição de uma alíquota mínima tem como condão evitar a fixação de valor irrisório hoje praticado por parte dos entes federativos, bem como previne que estados fixem valor muito abaixo da média nacional para atrair mais contribuintes.

Para a efetiva fixação de uma alíquota mínima do ITCMD seria necessária a aprovação de PEC neste sentido em respeito ao disposto no artigo 60 da Constituição Federal, observada a competência para propô-la presente nos incisos I, II e III do mesmo dispositivo.

Ademais, conforme dispõe o artigo 394, I, do Regimento Interno do Senado Federal, compete e este a fixação das alíquotas máximas do ITCMD por intermédio de projeto de resolução eventualmente proposto pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado. O regimento interno dispõe ainda que o projeto é levado ao plenário do Senado para aprovação pela maioria absoluta dos membros.⁶⁴

⁶³ PORCARO, Rausch Aluizio. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil**. Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 568-569

⁶⁴ Senado Federal. Regimento Interno do Senado Federal. Resolução do Senado Federal no 93, de 1970. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/regsf/RegimentoInternoSF_alt_2014_versao_PLE.pdf> Acesso em: 5 de out. de 2019

Diferentemente, para que os Estados adotem alíquotas progressivas em suas respectivas Unidades Federativas basta mera alteração das suas legislações, não sendo necessária a aprovação do Senado, tampouco aprovação de Proposta de Emenda Constitucional. No entanto, a progressividade atualmente adotada pelos Estados leva em consideração apenas o valor transmitido.

Aluizio Porcaro Raush aborda no decorrer de seu artigo publicado na revista da presidência o caso de alguns países cuja tributação de herança e doações emprega diversas variáveis para determinar o modelo de progressividade a ser seguido como, por exemplo, o grau de parentesco entre o falecido e herdeiro, patrimônio a ser herdado e a patrimônio que o herdeiro detêm. Em suas sugestões de alteração o pesquisador realiza interessante proposta de uso destas variáveis baseado na dosimetria da pena adotada no direito penal.⁶⁵

Acontece que a variável em razão do grau de parentesco tem sido considerada pelo STF como inconstitucional, como anteriormente mencionado quando citadas as decisões monocráticas do ministro barroso e da ministra Carmem Lúcia. Ou seja, é necessária a mudança interpretativa do órgão máximo do judiciário para que o Brasil caminhe na mesma direção de parte dos países da OCDE em que se admite a variável em razão do parentesco como é o caso da Alemanha, cujas alíquotas variam de 35% a 50%.⁶⁶

Apesar da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, a variável em razão do parentesco é só mais uma forma de personalização do tributo, aspecto de extrema importância e relevância constitucional tendo sido inclusive matéria de preocupação do legislador constituinte como bem dispõe o art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 ao defender que os tributos terão, sempre que possível, caráter pessoal.⁶⁷

As alterações aqui sugeridas não possuem alto teor de complexidade, sendo necessário apenas a ação do Senado em promover o referido debate com o intuito de instituir nova alíquota, bem como que os agentes políticos legitimados a propor

⁶⁵ RAUSCH, Aluizio. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil.** Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 571-572

⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais.** Revista Estudos Institucionais, Vol nº 4, 1, 2018. P. 151

⁶⁷ Campos, C. N. **A Tributação das Transmissões por Doações e Sucessões *Causa Mortis* Como Instrumento de Concentração Patrimonial no Brasil.** Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife. P. 188

Emendas à Constituição de fato promovam a iniciativa com o escopo de reduzir desigualdades e almejar a efetivação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade.

Menciona-se, ainda, a pertinência de uma ação conjunta entre Estados e União Federal com o desígnio de diminuição da evasão praticada pelos contribuintes quando da efetiva transferência dos bens sem o recolhimento do tributo devido.⁶⁸ Durante todo o decorrer da presente pesquisa foram utilizadas informações fiscais fruto das declarações de imposto de renda de pessoas físicas disponibilizadas pela Receita Federal. Através de eventual cooperação para troca de informações, seria possibilitado aos governos estaduais maior controle sobre os acúmulos e variações de patrimônio de seus contribuintes, sendo a referida sugestão plenamente amparada pelo art. 198 do Código Tributário Nacional.

⁶⁸ RAUSCH, Aluizio. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil.** Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016 p. 572

5. CONCLUSÃO

Conforme exposto, a atual regressividade fiscal vivida pelo contexto tributário brasileiro tem raízes fincadas em uma longa história colonialista perpetuada por classes políticas dominantes. A tributação de heranças e doações atual protagoniza papel fundamental neste cenário de desigualdades e acúmulos patrimoniais.

A análise dos gráficos alimentados com dados da Receita Federal sobre concentração de renda demonstra a discrepância entre os 1% mais ricos e a metade de baixo da população brasileira e a urgente necessidade de redistribuição dessas riquezas. Contudo, ao analisar as atuais propostas, nota-se a grande quantidade de problemas na elaboração de um novo modelo de tributação pelo ITCMD.

A discussão da matéria é vital para o alcance de um modelo social mais justo e igualitário, cabendo mudanças pontuais que podem contribuir com um modelo de justiça fiscal condizente com o princípio da capacidade contributiva e da progressividade.

A presente monografia vislumbra aspectos passíveis de alteração conforme a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional que de fato contribuem para a redução do abismo social brasileiro e sugere novas maneiras de tributação das heranças por meio do ITCMD.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** 18ª edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. 2009, P. 141-142. Apud Campos, C. N. **A Tributação das Transmissões por Doações e Sucessões *Causa Mortis* Como Instrumento de Concentração Patrimonial no Brasil**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15ª edição. São Paulo.
- BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 10º edição. São Paulo: Malheiros, 2015
- BRASIL, Senado Federal. **Regimento Interno do Senado Federal**. Resolução do Senado Federal nº 93, de 1970. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/regs/RegimentoInternoSF_alt_2014_ve rsao_PLE.pdf> Acesso em: 5 de out. de 2019
- BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019**. Disponível em:<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em: 20 de set. de 2019
- BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96 de 2015**. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>> Acesso em: 22 de set. de 2019
- CAMPOS, C. N. **A Tributação das Transmissões por Doações e Sucessões *Causa Mortis* Como Instrumento de Concentração Patrimonial no Brasil**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2004.
- CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.
- DALARRI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 33ª edição. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 2016.

- DERZI, Misabel Abreu Machado e Melo, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Justiça Fiscal**. 1ª edição, Editora Brochura. 2015
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais**. Revista Estudos Institucionais, Vol nº 4, 1, 2018.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva**. HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). Direito Financeiro, Econômico e Tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014
- DERZI, Misael Abreu Machado e Melo, ALMEIDA, João Paulo Fanucchi. **Justiça Fiscal**. Editora Brochura, 2015. P. 3
- FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 31ª edição, São Paulo, Editora atlas, 2017.
- JÚNIOR, Pedro H. B. de Carvalho; FAGNANI, Eduardo. **Justiça Fiscal é Possível na América Latina?** São Paulo: PSI, 2019, 1ª Edição
- LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 16º. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucionais**. São Paulo. Saraiva, 2015
- NOVELINO, Marcelo. **Constituição Federal comentada**. 8º ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2017.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6ª edição, Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2014.
- PIKKETY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. 1ª Edição, São Paulo, Editora Intrínseca. 2014
- PORCARO, Aluizio Rausch. **O Acúmulo Inter geracional de Riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil**. Revista jurídica da presidência, Brasília, volume nº 17, nº 113 Out. 2015/Jan. 2016
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Alíquotas do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas Tributadas pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado**. Brasília, 2015b. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRPJ>> Acesso em 26 de jun. de 2019

- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Receita, 2019. **1922-1924 A instituição do imposto de renda no Brasil**, Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1922-a-1924-a-instituicao-do-imposto-de-renda-no-brasil>>. Acesso em: 10 de jun. de 2019
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Conjur, 2019. **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores** <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 21 de set. de 2019
- SANCHEZ, José Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010
- SIDOU, José Maria Othon. **A Natureza Social do Tributo**. Rio de Janeiro: Forense, 1978
- SOUSA, Jessé. **Subcidadania Brasileira: Para Entender o País Além do Jeitinho Brasileiro**. 1ª Edição, São Paulo, Editora Leya. 2018
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: PC Editorial Ltda. 2002.
- World Inequality Report. WIR, 2018. **Desigualdade extrema e persistente: Novos dados das contas públicas, arquivos e dados fiscais, 2001-2015** Disponível em: <<http://wid.world/wp-content/uploads/2017/12/113-Morgan-slides.pdf>>. Acesso em: 10 de jun. de 2019
- **Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2014**. EYGM Limited. 2014. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf)> Acesso em: 08 de dez. De 2018