



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Fernanda Silva de Paula

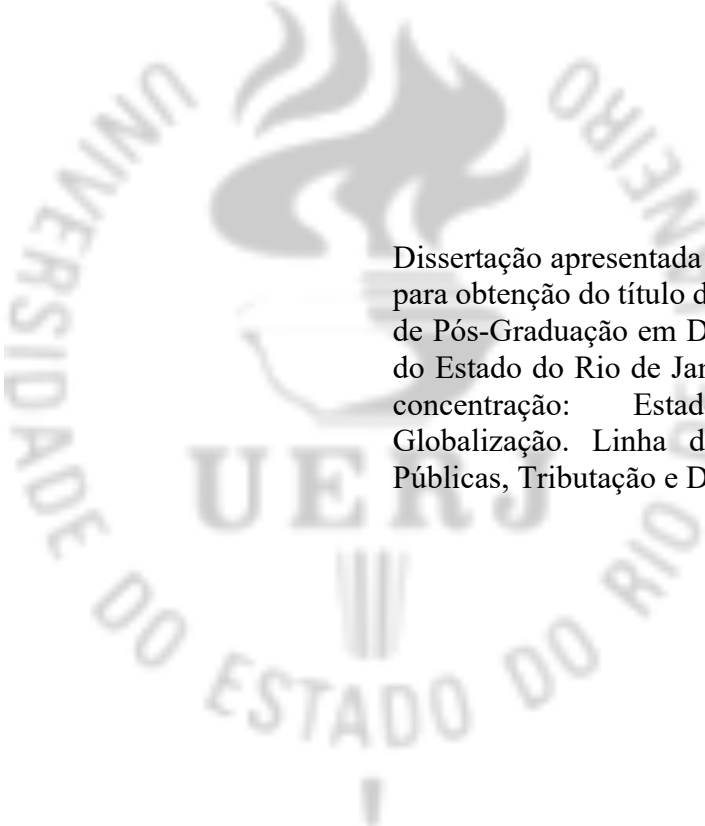
**A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF**

Rio de Janeiro

2017

Fernanda Silva de Paula

**A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um  
correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF**



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Professor Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

P324	<p>Paula, Fernanda Silva de.</p> <p>A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF / Oton Assis Ferreira da Silva. - 2017. 166 f. Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz.</p> <p>Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.</p> <p>1. Imposto de herança e transmissão - Teses. 2. Herança e sucessão – Teses. 3. Tributos – Teses. I. Queiroz, Luís Cesar Souza de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.</p> <p>CDU 347.73</p>
------	--

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Fernanda Silva de Paula

**A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um  
correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovado em 22 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Celso de Albuquerque Silva  
Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro e Universidade  
Federal do Estado do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2010

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, acima de todas as coisas.

Aos que me acompanharam ao longo do árduo, mas prazeroso, caminho do Mestrado também me sinto obrigada.

Em primeiro lugar, aos que estiveram presentes desde antes de o caminho se iniciar. Aos meus pais, Elizabeth e Fernando, pelo apoio incondicional, pelos conselhos, por acreditar em mim mais do que eu mesma e pelo colo de sempre. Ao meu irmão, Ricardo, e à minha cunhada, Patricia, pela companhia sempre alegre nos momentos de descanso. À minha beagle Zoey, por não ter comido meus trabalhos acadêmicos e por me forçar a fazer pausas no estudo para passear no parque.

Aos amigos da graduação da Uerj, por comporem a turma mais brilhante na qual me espelho todos os dias para ser uma profissional melhor, mas principalmente pelos momentos que transcendem o Direito. Às “amigas do Leo”, Roberta Aguiar, Livia Côrtes e Wanessa Martinez (minha alma gêmea), por serem minhas irmãs.

Ao meu querido chefe, Ricardo Perin, pelo suporte e incentivo, e aos demais colegas da Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro, por servirem de inspiração no trabalho e na academia.

Também aos que chegaram junto com o início do caminho. Às amigas Débora Ottoni, Natália Alves, Renata Cunha e Vanessa Benelli, o que de melhor ganhei nessa jornada. Ao meu orientador, Luís Queiroz, e aos meus professores, Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Sergio André Rocha, Ricardo Lodi e Adilson Pires.

Por fim, mas não menos importante, àqueles que chegaram no meio do caminho e triplicaram meu coração de tamanho: meu sobrinho Dudu, o bebê mais lindo e esperto; e meu amor, Wallace Wu, o maior parceiro e minha melhor companhia.

## RESUMO

PAULA, Fernanda Silva de. *A Tributação da Herança sob um enfoque de Justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. 2017. 166 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

A presente dissertação pretende estudar o sistema de tributação das heranças à luz da Constituição e da filosofia liberal igualitária, de modo a verificar a legitimidade do modelo vigente e apresentar propostas de aprimoramento no âmbito do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD e do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF. À luz da concepção filosófica adotada como marco teórico, serão verificadas a finalidade da tributação das heranças e a coerência entre esta e o modelo de tributação vigente atualmente. A fim de enriquecer o estudo, serão apreciados ainda os modelos de tributação das heranças praticados em países estrangeiros. Com base nessa primeira análise, serão apresentadas conclusões sobre os sistemas estaduais de tributação das heranças com a indicação dos seus pontos positivos e negativos. Em continuação ao estudo, será analisada a viabilidade constitucional da inclusão dos acréscimos decorrentes do recebimento de heranças na base tributável do IRPF; e, após conclusão positiva, será verificada a conveniência da adoção de tal alteração normativa, com vistas à construção de um modelo ideal de tributação.

Palavras-Chave: Tributação. Heranças. Herança. ITCMD. IRPF.

## ABSTRACT

PAULA, Fernanda Silva de. *The Taxation of Inheritance with a focus on Justice: considerations and proposals for a correct exploitation of inheritances in the systems of ITCMD and IRPF*. 2017. 166 f. Dissertation (Master in Public Finance, Taxation and Development) - Rio de Janeiro State University, Rio de Janeiro, 2017.

This dissertation is intended to study the system of inheritance taxation in light of the Constitution and the values of Liberalism, in order to verify the legitimacy of the current model and to present proposals to improve the systems of Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD and Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF. In light of the philosophical conception adopted as framework, the purpose of the taxation of inheritances and the coherence between it and the model of taxation currently adopted in Brazil will be verified. In order to enrich this study, inheritance taxation models practiced in foreign countries will also be evaluated. Based on this first analysis, conclusions will be presented on the inheritance taxation systems in force in Brazilian States, indicating their positive and negative points. Continuing the study, the constitutional feasibility of including gratuitous receipts in the tax base of the IRPF will be analyzed. And after an affirmative answer, the advisability of adopting such rule change will be checked considering the need to point an ideal model of taxation.

Keywords: Taxation. Inheritance. Tax justice. ITCMD. IRPF.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
<b>1 APRESENTAÇÃO DO MARCO FILOSÓFICO.....</b>	<b>13</b>
1.1 <b>A Filosofia Política Contemporânea .....</b>	<b>13</b>
1.1.1 <u>O utilitarismo de John Stuart Mill e suas considerações sobre o direito de herança: “Princípios de Economia Política” .....</u>	<u>15</u>
1.1.2 <u>O libertarismo de Robert Nozick e sua teoria da titularidade: “Anarquia, Estado e utopia”.....</u>	<u>20</u>
1.1.3 <u>O liberalismo igualitário de John Rawls e suas instituições de fundo para a justiça distributiva: “Uma teoria da justiça” .....</u>	<u>24</u>
1.1.4 <u>O comunitarismo de Michael Walzer, a solidariedade e a responsabilidade social: “Esferas da justiça”.....</u>	<u>26</u>
1.1.5 <u>Síntese das ideias apresentadas.....</u>	<u>28</u>
1.2 <b>O marco filosófico adotado e sua compatibilidade com a Constituição Federal de 1988 .....</b>	<b>30</b>
<b>2 O DIREITO DE HERANÇA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988: DISCIPLINA E ASPECTOS TRIBUTÁRIOS .....</b>	<b>41</b>
2.1 <b>Evolução das disposições constitucionais sobre a herança: inovações e tendências na disciplina prevista pelo Constituinte de 1988.....</b>	<b>43</b>
2.2 <b>Argumentos contrários à tributação da herança: uma análise a partir da doutrina liberal igualitária e da Constituição de 1988 .....</b>	<b>50</b>
2.2.1 Dupla tributação.....	50
2.2.2 Autonomia privada e direito de propriedade .....	55
2.2.3 Autodeterminação.....	58
2.2.4 Privacidade e proteção da família.....	62
2.3 <b>Os efeitos nocivos da cumulação determinada pela transmissão hereditária: a escolha do Constituinte brasileiro .....</b>	<b>65</b>
2.4 <b>Tributação da herança e extrafiscalidade .....</b>	<b>69</b>
<b>3 O SISTEMA INFRACONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO DAS HEANÇAS EM CONFRONTO COM AS ESCOLHAS FUNDAMENTAIS DO</b>	



<b>CONSTITUINTE: DIAGNÓSTICO E DIRETRIZES PARA A TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS NO BRASIL .....</b>	<b>76</b>
<b>3.1 O sistema vigente segundo a ordem infraconstitucional: a tributação da herança pelos Estados da Federação .....</b>	<b>78</b>
<b>3.2 A tributação da herança no mundo .....</b>	<b>82</b>
<b>3.3 O grau ideal de tributação: diretrizes para a exploração da base tributária das heranças no Sistema Tributário Nacional .....</b>	<b>94</b>
3.3.1 A tributação das heranças deve ser, ao menos, igual ou aproximadamente igual à tributação da renda.....	97
3.3.2 A tributação das heranças deve ser maior que a tributação da renda, se assim o determinarem as condições sociais .....	106
<b>4 INCLUSÃO DOS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS DECORRENTES DE HERANÇAS E DOAÇÕES NA BASE TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: CONSIDERAÇÕES E POSSIBILIDADES .....</b>	<b>114</b>
<b>4.1 O conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza: a teoria do acréscimo patrimonial e as limitações impostas pela doutrina .....</b>	<b>123</b>
<b>4.2 A relação entre a competência dos Estados para tributação das transmissões <i>causa mortis</i> e doações e a competência da União para a tributação da renda e proventos de qualquer natureza.....</b>	<b>133</b>
<b>4.3 A possibilidade constitucional de tributação das heranças no sistema do IPRF e a isenção da Lei 7.713/1988 frente aos parâmetros construídos para exploração dessa base tributária: sugestões e propostas <i>de lege ferenda</i> .....</b>	<b>143</b>
4.3.1 O Projeto de Lei – PL 5205/2016 e o Projeto de Lei do Senado – PLS 300/2016	147
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>152</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>157</b>

## INTRODUÇÃO

A introdução do objeto desta dissertação não pode se iniciar senão pela apresentação de sua hipótese final, que inspirou o desenvolvimento do trabalho e que justifica a construção de todo o caminho que se pretende percorrer até que seja possível o seu enfrentamento. Sendo assim, deve-se afirmar que o presente trabalho é movido pelo objetivo final de verificar se a Constituição brasileira autoriza a tributação dos bens recebidos por herança e doação por meio do sistema do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF; e, em caso afirmativo, se essa possibilidade é recomendada por critérios de justiça.

Atualmente, o sistema infraconstitucional do IRPF é orientado por disposição de lei federal que exclui os bens recebidos por herança e doação da base tributária dessa imposição. Tradicionalmente, essa previsão legal é tomada como uma decorrência necessária do sistema constitucional tributário, e não como uma opção de política legislativa, seja porque esses bens não integrariam o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza; seja porque eles já são objeto de imposição específica, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, de competência dos Estados. Por outro lado, a comparação entre os índices de imposição praticados nos sistemas do IRPF e do ITCMD e a percepção de que o recebimento de bens por herança e doação determina um acréscimo ao patrimônio do seu beneficiário da mesma forma que o faria o recebimento desses mesmos bens em remuneração do trabalho podem gerar a noção intuitiva de que aqueles recebimentos deveriam estar submetidos ao mesmo tratamento tributário que estes.

A solução dessa controvérsia passa por duas questões. Em primeiro lugar, é preciso saber se a Constituição brasileira permite ou não a inclusão dos bens recebidos por herança e doação na base tributária do imposto de renda das pessoas físicas. Em segundo lugar, é preciso saber se essa possibilidade, caso autorizada pela Constituição, é capaz de promover um sistema tributário mais justo. A necessidade de responder a essa segunda questão faz com que o objeto do trabalho necessariamente se expanda e passe a abranger não apenas a análise da possibilidade de tributação das heranças por meio do sistema do IRPF, mas também o estudo dos sistemas estaduais de tributação das heranças.

A análise da justiça de um sistema específico de imposição não pode ficar restrita às suas próprias características se há um outro sistema de imposição que incide sobre a mesma materialidade econômica, ou sobre a mesma base de tributação. Assim, para que a verificação da hipótese que motivou o desenvolvimento deste trabalho se dê de forma embasada e com

atenção a todos os aspectos do sistema em que ela se insere, será necessário o estudo da tributação das heranças por meio do ITCMD. Pela relevância do tema e pelo aprofundamento que a sua análise exige, o estudo do sistema do ITCMD ganhará autonomia em relação à hipótese que deu origem ao trabalho. É por esse motivo que esta dissertação não se caracteriza simplesmente como uma proposição sobre a tributação da herança no sistema do IRPF, mas sim como um estudo do sistema de tributação das heranças de modo geral.

Sendo assim, a dissertação que ora se inicia analisará, em primeiro lugar, os sistemas infraconstitucionais de tributação das heranças vigentes no Brasil – em outras palavras, os sistemas estaduais do ITCMD –, a fim de apontar conclusões sobre a sua compatibilidade com os critérios de justiça adotados no trabalho. Só depois disso e, uma vez apresentados os parâmetros cunhados para a definição do grau ideal de tributação das heranças, o trabalho verificará se a inclusão destas na base tributária do imposto de renda das pessoas físicas é possível; e, em sendo possível, se ela é, ou pode ser, parte de um modelo ideal de tributação.

Desde já, deve ser estabelecido o seguinte acordo semântico. Apesar de a investigação dizer respeito a duas modalidades de acréscimos gratuitos – recebimento de heranças e doações –, a dissertação desenvolvida a partir daqui fará uso essencialmente da expressão *tributação das heranças*, para conferir mais praticidade ao discurso. As materialidades da herança e da doação guardam muitos pontos de semelhança; o que justifica, inclusive, que o sistema tributário lhe dê tratamento conjunto na regra legal de isenção mencionada anteriormente, e na definição de competência tributária estabelecida pelo art. 155, I, da Constituição.<sup>1</sup>

No entanto, o tema da tributação da herança guarda mais particularidades, em especial pelo efeito de acumulação de patrimônio entre gerações que as transmissões hereditárias determinam, o que torna o seu estudo mais abrangente. Por essa razão, opta-se por, daqui em diante, falar apenas em tributação *das heranças*, com a ressalva de que as considerações feitas, quando pertinentes, devem ser estendidas também às doações.

O trabalho a ser desenvolvido adotará um marco filosófico, a ser exposto no primeiro capítulo, a fim de investigar as razões que justificam a eleição da herança como uma base de tributação legítima; e, a partir delas, identificar as previsões que devem constar de um modelo ideal de tributação. Sobre a eleição da herança como uma base tributária pelo Constituinte brasileiro, é possível afirmar desde já que as razões encontradas para sua justificação vão além da mera existência de manifestação de riqueza, mas dizem também com os objetivos fundamentais da República, expressos no texto constitucional, de construção de uma sociedade

---

<sup>1</sup> Sobre esse desenho constitucional específico, se desenvolverá análise mais profunda no item 2.1.

justa e de redução das desigualdades sociais. A investigação realizada permitirá discorrer sobre a existência de uma dimensão extrafiscal – e dos seus moldes – na tributação das heranças.

A partir da apresentação das razões para a eleição da herança como base tributária e da verificação das finalidades extrafiscais que orientam a sua exploração, espera-se que seja possível formular parâmetros ou diretrizes interpretativas para a tributação da herança de uma forma geral. Com isso, além de analisar a compatibilidade dos sistemas estaduais do ITCMD com os critérios de justiça adotados no trabalho, pretende-se demonstrar que, por razões de justiça, a tributação da herança deve observar um grau de imposição que seja suficiente para controlar a repercussão social determinada por esse evento, no que diz respeito à concentração de riquezas; e que, em determinados casos, a tributação dos bens recebidos por herança deve ser mais gravosa que a dos demais ingressos que contribuem para o acréscimo patrimonial.

Nesse ponto, espera-se que o trabalho esteja pronto para introduzir as questões finais que se propõe a responder. Em primeiro lugar: no sistema tributário nacional, é possível a inclusão dos acréscimos patrimoniais decorrentes do recebimento de heranças e doações na base tributária do imposto de renda das pessoas físicas? A busca de resposta para essa questão depende de considerações sobre o conceito constitucional de renda e sobre eventual conflito entre a competência dos estados para tributação das heranças e doações e da União para tributação da renda. Nesse ponto, o objetivo do trabalho é o de verificar se a Constituição Federal apresenta algum impedimento à referida inclusão.

E em segundo lugar: a se confirmar a possibilidade de tributação da herança, sob a ordem constitucional brasileira, por meio do imposto de renda das pessoas físicas, essa opção deve ser considerada parte de um modelo ideal de tributação? O enfrentamento dessa questão é orientado pelas diretrizes mencionadas em parágrafo anterior e pelos dados da realidade social existente no Brasil. Por fim, serão apresentadas propostas existentes para concretização da incidência do imposto de renda das pessoas físicas sobre os acréscimos patrimoniais determinados pelo recebimento de heranças e doações.

A dissertação está dividida em quatro capítulos. O primeiro deles se dedica à apresentação do marco filosófico adotado para o estudo da tributação da herança que se começa a desenvolver. Serão apresentadas as principais correntes da filosofia política contemporânea e demonstradas as influências que tais pensamentos exerceram nas escolhas fundamentais encontradas no texto da Constituição Federal de 1988. A abordagem desenvolvida nesse ponto será inicialmente descritiva, quanto aos ideais que caracterizam cada uma das correntes de pensamento, e posteriormente normativa, quanto à identificação das correntes de pensamento que se considera compatíveis e incompatíveis com os princípios fundamentais da Constituição

de 1988. A eleição do marco filosófico que orienta este trabalho decorre não apenas da verificação de sua compatibilidade com o texto constitucional, mas também da afirmação de que ele contém a concepção mais adequada para o estudo do tema proposto.

No capítulo 2, serão investigadas de maneira descritiva e analítica, as razões que se pode enunciar para a eleição da herança como uma base tributável, a partir dos ideais filosóficos apresentados no capítulo anterior. A apresentação dessas razões é feita por meio da contestação a argumentos, ou grupos de argumentos, que se costuma formular contra a exploração tributária das heranças; e sua análise conduzirá à identificação da carga de extrafiscalidade existente na tributação desse evento.

No capítulo 3, serão analisados de maneira específica os sistemas estaduais de tributação das heranças; suas semelhanças e diferenças em relação aos sistemas de imposição praticados em países estrangeiros; e sua compatibilidade com as previsões que se espera encontrar num modelo ideal de tributação. Nesse momento, o trabalho passa a se desenvolver, além de descritiva e analiticamente, de forma crítica à atual feição do Sistema Tributário Nacional. O capítulo se encerra com a formulação de diretrizes interpretativas que devem orientar o grau de tributação da herança.

As conclusões encontradas e as diretrizes construídas permitirão que, no capítulo 4, se ingresse no tratamento das questões finais que inspiraram o desenvolvimento da dissertação: a possibilidade, segundo a Constituição, de tributação da herança por meio do imposto de renda das pessoas físicas; e a sua compatibilidade, segundo o marco filosófico adotado, com um modelo ideal de tributação das heranças. Quanto à primeira questão, serão apresentados e submetidos a análise crítica os argumentos formulados contra e a favor da hipótese, e sua resposta será obtida a partir dos ditames da Constituição de 1988. Assim, será verificada a natureza jurídica da norma encontrada na legislação do imposto de renda que afasta a tributação dos acréscimos gratuitos – se declaratória de não incidência, ou constitutiva de isenção.

Quanto à segunda questão, seu enfrentamento se dará com base nos parâmetros interpretativos enunciados em momento anterior, e a conclusão alcançada permitirá que se afira, segundo os critérios de justiça adotados, a legitimidade da opção legislativa de excluir os acréscimos gratuitos da base tributária do imposto de renda das pessoas físicas. Por fim, serão apresentadas e avaliadas duas propostas legislativas tendentes à inclusão da herança no sistema do IRPF. Assim, espera-se completar o objetivo traçado ao início do trabalho, no momento em que este assume também um viés prescritivo no capítulo final.

## 1 APRESENTAÇÃO DO MARCO FILOSÓFICO

### 1.1 A Filosofia Política Contemporânea

Antes de adentrar o tema da tributação das heranças, que é objeto da presente dissertação, acredita-se ser necessária uma breve exposição sobre as principais teorias da Filosofia Política contemporânea, acompanhada das considerações que elas acrescentam ao estudo do tema. Antes de tudo, parece adequado esclarecer o que é a Filosofia Política e por que o recurso ao seu objeto de estudo se mostra relevante para este trabalho.

Em seu *Dicionário de Política*, Norberto Bobbio propõe uma descrição de quatro tarefas capazes de identificar os diferentes modos como a filosofia política foi e pode ser entendida: como descrição do Estado perfeito; como procura do seu fundamento; como identificação da “categoria do político”; e como metodologia das ciências políticas em geral. A compreensão do termo pertinente à seguinte análise é a primeira: filosofia política como descrição do Estado ideal; muito embora não seja exatamente esse o objeto de investigação da Filosofia contemporânea.

Bobbio cita como exemplo mais antigo, notório e clamoroso de filosofia política desse tipo a República de Platão. Reconhece, no entanto, que, enquanto os filósofos platônicos do passado tinham por característica comum a crença num critério de valor absoluto, os contemporâneos que se dedicam à tarefa equivalente – chamados *contestadores modernos* – se caracterizam pela “convicção de possuírem um critério de desvalor seguro”. Assim, em lugar de elaborar uma teoria do Estado perfeito, os filósofos políticos da contemporaneidade se dedicam ao estudo e à construção de modelos ideais de Estado e instituições políticas, tendo por base uma teoria de justiça.

Norberto Bobbio afirma que as filosofias políticas do passado eram verdadeiras ideologias, porque transformavam juízos de valor em asserções de fato, que tentavam apresentar como verdades científicas provadas empiricamente.<sup>2</sup> No entanto, o que se pretende aqui por meio da exposição de teorias contemporâneas da Filosofia Política é a apresentação de

---

<sup>2</sup> “Segundo uma definição hoje geralmente aceita, por asserção ideológica se entende ‘um juízo de valor transformado em ou confundido com uma asserção de fato’. Ideologias, isto é, programas ético-políticos camuflados de teorias científico-filosóficas, seriam, portanto, com base nessa definição, todas ou quase todas as Filosofias políticas do passado” (BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política* 12<sup>a</sup> ed.. Brasília: Editora UnB, 2004, p. 497-498).

trabalhos que, por meio da argumentação e da proposição, sugerem modelos ideais que devem influenciar a configuração do Estado, de suas instituições e a disciplina normativa dos institutos jurídicos.<sup>3</sup>

A tributação das heranças é um desses temas eminentemente jurídicos cujo tratamento é influenciado diretamente pela Filosofia Política. No âmbito da ciência do Direito, mais especificamente do Direito Tributário, discute-se a possibilidade da tributação desse fato jurídico; a medida do gravame a ser imposto; o sujeito envolvido na transmissão hereditária que deve ser indicado como contribuinte; a possibilidade de as heranças serem tributadas de forma mais ou menos onerosa do que a renda etc. As controvérsias verificadas costumam se relacionar com as diferentes concepções político filosóficas manifestadas por aqueles que se propõem a tratar do tema.

Questões como a autonomia dos indivíduos de dispor do seu próprio patrimônio e doá-lo ou deixá-lo aos seus herdeiros; o estímulo à capacidade produtiva decorrente da certeza de que o patrimônio acumulado será usufruído por estes; os deveres familiares entre ascendentes e descendentes; a concentração de renda decorrente da transferência de patrimônio entre gerações de uma própria família; e a desigualdade de oportunidades estabelecida na sociedade em razão desse mesmo fato são pontos que devem ser considerados na decisão sobre o sistema mais adequado de tratamento tributário das heranças.

Esses argumentos são enfrentados pelos representantes das principais correntes da Filosofia Política às quais os juristas costumam recorrer para fundamentar suas propostas práticas de tributação. A tributação como um todo e a tributação das heranças em particular guardam relação direta com o problema da realização da justiça. Por isso, concepções filosóficas como o utilitarismo, o libertarismo, o liberalismo igualitário e o comunitarismo têm muito a acrescentar à discussão jurídica e devem necessariamente ingressar no conhecimento daqueles que pretendem debater o tema.

Neste primeiro capítulo, será realizada uma breve exposição das considerações apresentadas por expoentes das principais correntes da Filosofia Política especificamente sobre as relações entre o direito de herança e a justiça distributiva, e conseqüentemente sobre a

---

<sup>3</sup> “Mas o que realmente importa é que aquilo que nos parece ser (ou querer ser) ‘provas’, não eram na realidade provas, mas ‘razões’; em outras palavras, aqueles filósofos não pretendiam descrever fatos, mas ditar opções, ou propugnar por valores; e eles bem sabiam (talvez melhor do que nós) que os valores não se ‘provam’ mas se ‘propõem’, se ‘argumentam’, se ‘ensinam’, se ‘testemunham’, apelando não somente (como muito facilmente somos hoje levados a crer) para os instintos, para as paixões e para o lado irracional do homem, mas também para a sua capacidade de entender e raciocinar, de corrigir os instintos, de dominar as paixões, para efetuar as opções, para julgar a realidade política, para aceitá-la e melhorá-la, e, se necessário, para rejeitá-la e também transformá-la” (BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política* 12ª ed.. Brasília: Editora UnB, 2004, p. 498).

tributação da herança. Para isso, serão analisadas, de forma principal, as obras “Princípios de Economia Política”, de John Stuart Mill (utilitarismo); “Anarquia, Estado e utopia”, de Robert Nozick (libertarismo); “Uma teoria da justiça”, de John Rawls (liberalismo igualitário); e “As esferas da justiça”, de Michael Walzer (comunitarismo). Incidentalmente, poderão ser mencionados também trabalhos de outros autores cujas ideias se aproximam das teorias apresentadas.

Em seguida, passar-se-á a analisar em que medida essas concepções estão refletidas nas opções fundamentais feitas pelo Poder Constituinte originário na Ordem Constitucional de 1988, em especial no tratamento conferido por ele ao direito de herança. Com isso, será possível fixar o marco filosófico do trabalho, por meio do apontamento de teoria político filosófica compatível com a Constituição de 1988 e que se apresenta como a mais adequada para orientar a busca por um modelo ideal de tributação das heranças. É com base nessa teoria que, no capítulo seguinte, serão analisadas as razões que justificam o tratamento dispensado à base tributária da herança na Constituição de 1988.

### 1.1.1 O utilitarismo de John Stuart Mill e suas considerações sobre o direito de herança: “Princípios de Economia Política”

A criação do utilitarismo como doutrina filosófica é imputada ao filósofo inglês Jeremy Bentham, de quem John Stuart Mill era discípulo. O utilitarismo define o ato moralmente correto a partir das suas consequências para a promoção do bem estar humano. Trata-se, portanto, de um sistema de pensamento consequencialista, que adota como parâmetro a busca do bem estar ou da utilidade para os homens, considerados de forma indistinta e imparcial.

Em sua acepção clássica, de que aqui se trata, o bem estar é relacionado à felicidade, à existência de prazer e à ausência de dor.<sup>4</sup> E as decisões moralmente corretas são aquelas que determinam a maximização da felicidade, ou a realização da utilidade em maior grau, conferindo-se igual peso à utilidade de cada pessoa. Na clássica expressão de Bentham, o utilitarismo determina “que todos contem como um e ninguém como mais do que um”<sup>5</sup>, porque todos têm igual direito à felicidade e aos meios para alcançá-la.

---

<sup>4</sup> MILL, John Stuart. *O utilitarismo*. Porto: Porto Editora, 2005, p. 48.

<sup>5</sup> BENTHAM, Jeremy apud MILL, John Stuart. *O utilitarismo*. Porto: Porto Editora, 2005, p. 102.



O princípio igualitário geral é empregado pelo utilitarismo como forma de resolver as preferências potencialmente conflitantes dos homens. Os interesses de cada pessoa – e aí, a princípio, são incluídas quaisquer espécies de interesse – são tratados com a mesma consideração a fim de estabelecer um acordo sobre a utilidade a ser maximizada, porque só assim as pessoas são tratadas como iguais, com igual interesse e respeito.<sup>6</sup>

Will Kymlicka esclarece que o utilitarismo, “como movimento político e filosófico consciente de si mesmo, surgiu como uma crítica radical da sociedade inglesa”.<sup>7</sup> Os primeiros utilitaristas, dentre os quais se encontrava James Mill – pai de John Stuart Mill –, se denominavam “radicais filosóficos” e usavam a sua doutrina para atacar privilégios injustos obtidos à custa da maioria.

Os utilitaristas clássicos argumentavam que a utilidade era maximizada pela redistribuição da riqueza, já que a utilidade marginal do dinheiro decresce à medida que este se acumula. A riqueza ou os bens que com ela podem ser adquiridos por certo geram mais utilidade àqueles que já a têm do que aos que já possuem muitos recursos. Nessa medida, a visão utilitarista pode levar a uma distribuição inicial igualitária de recursos.<sup>8</sup>

Essas ideias orientaram toda a produção intelectual de John Stuart Mill, que dedicou sua obra à defesa do credo utilitarista. Ao presente estudo, interessa a análise da obra “Princípios da Economia Política”, na qual Mill analisa os esquemas de produção – sujeitos a leis naturais, universais e imutáveis – e de distribuição da riqueza – dependentes de instituições humanas, mutáveis e determinadas pelo próprio homem.<sup>9</sup>

No livro segundo, da distribuição da riqueza, John Stuart Mill analisa a instituição da propriedade privada e verifica o que está incluído no seu conceito, questionando sobre a existência e a medida das liberdades inerentes ao exercício do direito de propriedade. Conclui que a propriedade abrange o direito de cada um àquilo que puder produzir e adquirir; de dar isso a qualquer pessoa se assim o quiser; bem como o direito dessa pessoa de receber o que lhe foi dado. Em seguida, Mill passa a analisar o direito à herança, distinguindo-o do direito de doação testamentária.

---

<sup>6</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 41-42.

<sup>7</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 60.

<sup>8</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 52.

<sup>9</sup> EKERMAN, Raul. Apresentação. In: MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 13.

Mill afirma que o direito de dispor de seus bens para depois da morte integra o conceito de propriedade privada. No entanto, não realizada disposição testamentária, a transmissão dos bens dos seus titulares para os seus filhos – ou, na falta destes, para os seus parentes mais próximos – não seria uma consequência necessária do direito de propriedade, embora possa ou não ser um dispositivo adequado.

Na Antiguidade, a transmissão hereditária ocorria por disposição natural e inafastável, pois os herdeiros comumente já estavam na posse das coisas herdadas e eram tidos por condôminos dos seus ascendentes. As terras eram conferidas pelo Estado mais às famílias do que aos indivíduos; os bens produtivos eram adquiridos e explorados pelo esforço de toda a família; e não cabia, no pensamento da época, o conceito de propriedade individual exclusiva.

Mill destaca, no entanto, que a historicidade da transmissão hereditária não deve ser tomada como presunção em favor dos conceitos vigentes. A unidade básica da sociedade não é a família ou o clã desde o fim do sistema feudal, e a propriedade é, agora, inerente aos indivíduos, e não às famílias. Assim, a alteração na estrutura social deveria repercutir nos fundamentos sobre os quais deve se basear o direito de herança.<sup>10</sup>

A transmissão da propriedade de uma pessoa que morreu aos seus filhos ou parentes mais próximos, independentemente da existência de disposição testamentária, costuma ser justificada pela suposição de que essa era a forma de disposição desejada pelo proprietário; e pela dependência dos filhos e parentes mais próximos das riquezas do seu ascendente, das quais desfrutavam durante a sua vida.

Após admitir que esses argumentos têm alguma força, Mill afirma que a lei só deve fazer pelos filhos ou dependentes de alguém aquilo que os pais ou tutores tinham o dever de fazer, com base em normas gerais e não em reivindicações individuais. Em primeiro lugar, a premissa leva o autor a concluir que, na linha colateral, não deveria ser reconhecido o direito de herança. Assim, não havendo herdeiros na linha reta, a propriedade deveria caber ao Estado.<sup>11</sup>

Em segundo lugar, relativamente ao direito dos filhos, o autor aponta que os pais não devem aos seus filhos tudo aquilo que adquiriram em vida, e não são obrigados a enriquecê-los sem a necessidade de trabalharem. Os deveres dos pais em relação aos filhos seriam aqueles indissolavelmente ligados ao fato de terem determinado a sua existência; como a obrigação de prover educação, meios e recursos que os capacitem a começar a vida com chance de obter

---

<sup>10</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 278-279.

<sup>11</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 279-280.

sucesso por esforço próprio.<sup>12</sup> Por isso, o direito de herança – entendido como aquilo que o Estado deve aos filhos dos que morreram sem ter feito testamento válido – se restringiria a uma provisão razoável para os filhos mais jovens.<sup>13</sup> Tudo o que sobrar, se houver sobra, deveria ser tomado em prol das finalidades gerais da comunidade.

Analisada a existência de um direito de herança, Mill passa a cogitar da existência de limites ao direito de fazer doações testamentárias. Ele enuncia que o direito de doar é um atributo essencial da propriedade, mas ressalva que a propriedade é apenas um meio em função de um fim, e não um fim em si mesma. Na prática, o direito de fazer legados testamentários poderia entrar em conflito com os interesses permanentes da humanidade; por isso, esse direito deveria ser limitado pela lei.

Mill defende que o direito de legar não deve abranger o direito de determinar o que será feito do bem após a morte do legatário. Assim, não caberia ao legatário que deixou sua propriedade para A indicar que, falecendo A, o bem deve passar a B e depois a C. Além disso, o direito de legar não poderia ser compreendido como direito de esbanjar sua propriedade para enriquecer um indivíduo específico, além de um determinado máximo. Por isso, Mill sugere que a doação testamentária seja limitada pelo campo daquele que recebe: “preferiria restringir não aquilo que cada um pode doar em testamento, mas aquilo que cada um deveria poder adquirir por testamento ou por herança”.<sup>14</sup>

A restrição sugerida não seria onerosa para o testador, cuja felicidade seria praticamente a mesma se pudesse deixar aos seus legatários montante suficiente para uma independência razoável ou uma fortuna cinco vezes maior. Por outro lado, a utilidade geral poderia ser atendida em grau muito maior e se espalhar pela sociedade, se o testador fosse levado a dispor dos 4/5 restantes de outra forma que não pelo seu acúmulo em favor de uma única pessoa.<sup>15</sup>

Mill admite que o desejo de constituir fortuna para prover o conforto de sua família para sempre pode levar os indivíduos a se empenharem com mais afinco no desenvolvimento de atividades produtivas. No entanto, afirma que os danos advindos à sociedade por conta desses fundos perpétuos são mais relevantes do que o incentivo para a iniciativa pessoal. Além disso,

---

<sup>12</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 280-282.

<sup>13</sup> “Sem supor casos extremos, pode-se afirmar que na maioria dos casos se atenderia melhor não somente ao bem da sociedade, mas também ao dos respectivos indivíduos, deixando em testamento aos filhos uma provisão razoável, em vez de abundante” (MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 280).

<sup>14</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 284.

<sup>15</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 284.

mesmo que haja limitação ao direito de receber doações testamentárias, os incentivos para a formação de fortunas ainda seriam suficientemente fortes.<sup>16</sup>

A análise das limitações ao direito de doar é encerrada com uma consideração profundamente utilitarista, em que Mill compara a utilidade proveniente do acúmulo de grandes fortunas e aquela que adviria da distribuição desse montante por um número maior de pessoas. A observação é feita nos seguintes termos:

Caso se conseguisse implantar efetivamente essa lei na prática, grande seria o benefício. A riqueza, que não mais poderia ser aplicada para superenriquecer uns poucos, seria destinada a objetivos úteis para o público ou, se doada a indivíduos, seria distribuída entre um número maior de pessoas. Ao mesmo tempo que essas fortunas enormes, de que ninguém precisa para nenhuma finalidade pessoal a não ser que seja para ostentação ou fins de poder impróprios, se tornariam muito menos numerosas, haveria uma grande multiplicação de pessoas em situação confortável, com as vantagens de lazer, bem como todos os prazeres reais que a riqueza pode proporcionar, excetuados os da vaidade – uma categoria de pessoas que prestariam, de uma forma muito mais benéfica do que atualmente, os serviços que uma nação que possui classes abastadas tem o direito de esperar delas, seja pelas iniciativas diretas, seja pelo tom que dão aos sentimentos e gostos do público.<sup>17</sup>

Dessa análise, verifica-se que Mill não tratou da tributação da herança e das doações como meio para solução dos problemas que aponta, mas indicou diretamente a possibilidade de limitação estatal do direito de legar, bem como do confisco das grandes heranças. As considerações sobre o conteúdo e a autonomia decorrentes do direito de propriedade; a repercussão da disciplina estatal das heranças sobre o estímulo às atividades produtivas; e a concentração de renda e a desigualdade social advindas da perpetuação de fortunas – feitas por Mill sob a ótica utilitarista – são dados que informam a discussão sobre o melhor modelo de tributação das heranças.

Como afirmado no início deste capítulo, nesse primeiro momento, o conteúdo das doutrinas analisadas será objeto de enfoque meramente expositivo. A importância da apresentação dos ideais e conclusões de cada concepção filosófica é determinada pela necessidade de o jurista conhecer a origem e os fundamentos filosóficos da argumentação que emprega no debate sobre questões práticas. Só assim se torna possível analisar a pertinência dos argumentos empregados com a ordem constitucional sob a qual o debate é travado.

A Ordem Constitucional enuncia valores fundamentais que têm conteúdo político filosófico e que podem ou não ser relacionados às concepções aqui descritas. Assim, é possível

---

<sup>16</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 282-283.

<sup>17</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 285.

afirmar desde já que o debate jurídico sobre o modelo ideal de tributação – aqui, especificamente de tributação da herança – deve se desenvolver não apenas com base no valor que se atribua a cada concepção filosófica, mas também e inicialmente a partir da consideração da compatibilidade dos fundamentos de cada doutrina filosófica com a Constituição. Com isso, torna-se possível excluir os modelos que se fundem essencialmente em concepções incompatíveis com a ordem constitucional à qual se pretende a sua aplicação.

Demonstrada a contribuição do utilitarismo de John Stuart Mill para a discussão sobre a tributação das heranças e doações, passa-se a tratar do que o libertarismo tem a dizer sobre o tema.

### 1.1.2 O libertarismo de Robert Nozick e sua teoria da titularidade: “Anarquia, Estado e utopia”

O libertarismo é a doutrina filosófica que defende as liberdades de mercado e exige limitações ao uso do Estado para a consecução de políticas sociais.<sup>18</sup> Essa concepção considera que o mercado livre é inerentemente justo e que nenhum outro modelo estatal se justifica além do Estado mínimo.

O Estado mínimo é aquele que tão somente garante a realização de trocas livres de mercado; que se limita “às funções de proteger seus cidadãos contra a violência, o roubo, a fraude, à fiscalização do cumprimento de contratos, etc.”.<sup>19</sup> Qualquer modelo estatal mais amplo que esse, que importasse em maior intromissão no mercado constituiria uma violação dos direitos das pessoas.

Na obra “Anarquia, Estado e utopia”, Robert Nozick elabora sua defesa do Estado mínimo e refuta as teorias que buscam justificar a existência de um Estado mais amplo. Ao enunciar as justificativas apresentadas por esses teóricos, Nozick foca sua análise na afirmação de que um Estado mais amplo se justifica por ser o melhor instrumento para alcançar a justiça distributiva.

Desde o princípio, o autor indica que “justiça distributiva” não é uma expressão neutra, mas supõe a existência de uma distribuição de bens feita de forma equivocada e que, por isso, depende de correções. Ele conclui, então, que é no mínimo uma questão em aberto saber se a

---

<sup>18</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 119.

<sup>19</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 42.

redistribuição deve acontecer.<sup>20</sup> Nesse ponto, Nozick começa a desenvolver sua teoria da titularidade, que busca orientar a verificação da justiça na distribuição dos bens.

Na origem da teoria da titularidade, encontra-se uma premissa essencial que distingue a doutrina defendida por Nozick daquela sustentada por John Stuart Mill e analisada na seção anterior. Enquanto Mill analisa o fenômeno da produção e da distribuição da riqueza de forma separada, afirmando que uma e outra são regidas por regras de natureza diferente, Nozick afirma que a produção das coisas está necessariamente ligada à sua distribuição.

Ele afirma que as coisas já aparecem no mundo ligadas às pessoas que têm titularidade sobre elas e alterar a distribuição original dos bens – a menos que a sua aquisição tenha se dado de forma injusta – violaria o direito de propriedade dos seus titulares. Os direitos de propriedade seriam, portanto, um limite às teorias de justiça que defendem a redistribuição dos bens entre os integrantes da sociedade.

A teoria da titularidade de Nozick, que pretende ser capaz de aferir a justiça na distribuição das posses, é composta por três princípios fundamentais. O primeiro, o princípio da justiça na aquisição, afirma que “a pessoa que adquire uma propriedade de acordo com o princípio de justiça na aquisição tem direito a essa propriedade”.<sup>21</sup> O segundo, o princípio da justiça na transferência, afirma que “a pessoa que adquire uma propriedade, de acordo com o princípio de justiça em transferências, de alguém com direito à propriedade, tem direito à propriedade”.<sup>22</sup> Por fim, a teoria ainda aponta a necessidade de um princípio de retificação, a ser aplicado às situações de injustiça derivadas da aquisição de propriedade que não tenha observado os dois primeiros princípios.

A teoria da titularidade encerra uma justificação histórica do direito de propriedade. Nozick critica as teorias que sustentam a redistribuição dos bens de acordo com algum princípio estrutural, ao fundamento de que elas consideram a distribuição a ser corrigida em um dado momento sem se preocupar com as cadeias de transmissão que se estabeleceram legitimamente até então.

Os princípios da teoria da titularidade seriam princípios históricos de justiça, enquanto os princípios que orientam as teorias criticadas – como o utilitarismo e o igualitarismo – definiriam a justiça da posse a partir de padrões, como critérios fixos ou dimensões naturais. Nozick defende que, em regra, não se pode verificar um padrão na distribuição resultante dos

---

<sup>20</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 170.

<sup>21</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 172.

<sup>22</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 172.

princípios históricos de justiça, já que as pessoas adquirem a propriedade de bens a partir de experiências distintas.<sup>23</sup> No entanto, o processo de aquisição determinado pela teoria da titularidade seria inteligível e, por isso, seria aceito pelas pessoas.

Além disso, os processos de transferência se legitimariam pelas razões sólidas em função das quais são realizados no sistema de titularidade. A distribuição dos bens não seria determinada a partir de critérios arbitrários eleitos por uma ou outra teoria, mas se justificariam em razão do benefício material advindo para aquele que se envolve numa troca voluntária; do cuidado com os filhos; do serviço a uma causa etc.<sup>24</sup>

O terceiro princípio, o de retificação não chega a ser elaborado na obra analisada, na qual o autor se limita a apontar as dificuldades empíricas de se apurar as injustiças e as suas repercussões no sistema de propriedades vigente.<sup>25</sup> Apesar de admitir em tese que “injustiças passadas poderiam ser tão grandes que tornassem necessário, em curto prazo, instalar um Estado mais extenso a fim de repará-las”<sup>26</sup>, Nozick afirma que é possível considerar que, com o passar do tempo, o funcionamento do sistema eliminará quaisquer consequências significativas decorrentes do conjunto inicial de bens.<sup>27</sup>

A conclusão pela desnecessidade, via de regra, da promoção da justiça distributiva tem consequência direta na definição do sistema tributário considerado legítimo pelo libertarismo. Relativamente às transmissões hereditárias e às doações, a consequência é a de impedir que toda e qualquer forma de tributação incida sobre elas. Tendo em vista que a propriedade adquirida por meio de transferências legítimas está justificada historicamente, qualquer intromissão estatal que determine a redistribuição dos bens viola os direitos das pessoas.

Nozick critica a atenção que as teorias redistributivas concentram no papel do receptor de propriedades, em lugar de atentar para a situação jurídica dos doadores. Com isso, chama atenção para o conteúdo do direito de propriedade, que abrange o direito dos titulares de bens

---

<sup>23</sup> “O conjunto de propriedades que resulta quando algumas pessoas recebem uma parte da renda do companheiro, ou doações de fundações, ou juros sobre empréstimos, ou presentes de admiradores, ou retornos de investimento, outras fabricam pessoalmente grande parte do que possuem, outras acham coisas etc., não será padronizado” (NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 177-178).

<sup>24</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 179-180.

<sup>25</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 173.

<sup>26</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 246.

<sup>27</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 179.

de deles dispor como lhe aprouver. A observação relativa à autonomia dos doadores ou legatários é feita nos seguintes termos:

Os proponentes de princípios padronizados de justiça distributiva concentram a atenção em critérios que determinem quem deve receber propriedades, pensam nas razões por que alguém deve ter alguma coisa e também no quadro total das propriedades. Se é melhor ou não dar do que receber, os defensores desses princípios ignoram inteiramente a dimensão de dar. Ao considerarem a distribuição de bens, renda, etc., suas teorias são de justiça receptiva. Ignoram inteiramente qualquer direito que uma pessoa possa ter de dar algo a alguém. Mesmo nas trocas, em que cada parte simultaneamente dá e recebe, os princípios padronizados focalizam apenas o papel receptivo e seus supostos direitos. Dessa maneira as discussões tendem a se focalizar em se um pessoa (deve) ter direito de herdar, e não se a pessoa (deve) ter direito de legar ou se pessoas que têm o direito de conservar têm também o de escolher que outras conservem em seu lugar. Não tenho uma boa explicação do motivo por que as teorias habituais de justiça distributiva são tão orientadas para a dimensão receptiva. Ignorar os que dão e transferem, e seus direitos, é a mesma coisa que ignorar os produtores e os direitos que eles têm.<sup>28</sup>

A preocupação voltada à justiça histórica dos direitos de propriedade – ou ao menos à legitimidade das transferências que os determinam de forma imediata, já que se admite a dificuldade de verificação empírica das situações anteriores e das injustiças nelas cometidas – leva Nozick a alcançar conclusão totalmente distinta daquela defendida por Mill, para quem a justificação dos direitos de herança e doação deveria considerar a utilidade determinada pela transferência.

O tratamento a ser dispensado a essas transmissões depende apenas do modo como ela ocorreu. Se a transmissão é feita de forma livre e voluntária e se o transmitente transfere direito que legitimamente possui, não há justificativa para a intromissão estatal na liberdade de legar ou doar; seja por meio da tributação, do confisco, ou de qualquer outra limitação legal aos direitos inerentes à propriedade.

Expostas as ideias libertárias sobre o conteúdo do direito de propriedade, a sua legitimação histórica e o papel proeminente dado à autonomia dos titulares de bens, passa-se à exposição da concepção liberal igualitária e de suas disposições específicas quanto ao tratamento tributário a ser dispensado às heranças e doações.

### 1.1.3 O liberalismo igualitário de John Rawls e suas instituições de fundo para a justiça distributiva: “Uma teoria da justiça”

---

<sup>28</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 187-188.



O liberalismo igualitário é uma corrente filosófica comprometida com o respeito às liberdades individuais, mas que também exige a garantia de direitos básicos iguais a todos os indivíduos e a distribuição equitativa de recursos escassos. Um dos principais expoentes dessa doutrina é John Rawls, que em sua obra “A teoria da justiça” busca desenvolver uma concepção de justiça que não seja utilitarista, nem intuicionista.

Rawls rejeita o utilitarismo, porque ele pode conduzir a decisões que confrontam nossas intuições morais. No entanto, reconhece que, para superá-lo, se faz necessário desenvolver uma teoria mais consistente do que o mero agrupamento de intuições morais específicas sobre casos específicos; o que é fornecido pelo intuicionismo.

A teoria de Rawls é uma teoria de justiça das instituições. Ele busca definir os princípios gerais de justiça que devem orientar a estrutura básica da sociedade. Para isso, supõe uma situação hipotética, que chama de “posição original”, na qual as pessoas seriam chamadas a definir os princípios gerais de justiça por consenso. Na posição original, os integrantes da sociedade estariam cobertos por um véu de ignorância e, por isso, não saberiam a sua posição na sociedade; sua classe; nem sua sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais. Essa situação é equitativa e conduziria a uma concepção de justiça como equidade.<sup>29</sup>

Os princípios da justiça como equidade são, portanto, aqueles que pessoas livres e iguais, racionais e mutuamente interessadas aceitariam em circunstâncias equitativas. Nessas condições, as pessoas escolheriam dois princípios, que equivalem à concepção geral de justiça: em primeiro lugar, exigiriam a igualdade na distribuição de deveres e direitos básicos; e, em segundo lugar, aceitariam as desigualdades econômicas e sociais desde que estas resultassem em benefícios compensatórios para todos e, em particular, para os menos favorecidos.

A enunciação final dos princípios é feita nos seguintes termos:

*Primeiro princípio*

Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para todos.

*Segundo princípio*

As desigualdades econômicas e sociais devem ser dispostas de modo a que tanto:

(a) se estabeleçam para o máximo benefício possível dos menos favorecidos que seja compatível com as restrições do princípio de poupança justa, como

---

<sup>29</sup> “Por exemplo, se determinado homem soubesse que era rico, poderia achar razoável defender o princípio de que os diversos impostos em favor do bem-estar social fossem considerados injustos; se ele soubesse que era pobre, seria bem provável que propusesse o princípio oposto. Para representar as restrições desejadas, imagina-se uma situação na qual todos carecem desse tipo de informação. Exclui-se o conhecimento dessas contingências que geram discórdia entre os homens e permitem que se deixem levar pelos preconceitos. Desse modo chega-se ao véu de ignorância de maneira natural” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 22-23).

(b) estejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.<sup>30</sup>

Rawls disserta sobre a aplicação dos dois princípios na formulação das instituições e, no ponto que interessa a este trabalho, trata das parcelas distributivas, descrevendo um arranjo institucional que satisfaça as exigências da concepção de justiça apresentada. As instituições políticas e jurídicas adequadas à realização da justiça distributiva estariam divididas em quatro setores. O setor de alocação serviria para manter o sistema de preços competitivo e para impedir a formação de um poder excessivo de mercado; o setor de estabilização, para a geração de empregos; o setor de transferências seria responsável pela garantia do mínimo social; e o setor de distribuição, dividido em duas partes, diria respeito à tributação.<sup>31</sup>

Uma das partes do setor de distribuição corresponderia à tributação com a finalidade de arrecadar receitas para o custeio das prestações estatais. A tributação das heranças e doações, no entanto, estaria relacionada a outra parte do setor de distribuição: aquela cujo objetivo é a correção, gradual e contínua, da distribuição de riqueza; e não a geração de receitas para o Estado.

Enquanto aquela primeira aceção da distribuição seria instrumento para a realização do segundo princípio de justiça – já que as prestações estatais visam atender as suas exigências –, esta última guardaria relação também com o primeiro princípio. A correção da distribuição de riquezas por meio da tributação teria o objetivo de “impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”.<sup>32</sup>

Rawls sugere, então, a imposição de vários impostos sobre as heranças e doações e a aplicação da tributação progressiva sobre os seus beneficiários. A medida incentivaria a dispersão da propriedade, que seria uma condição necessária à manutenção das liberdades iguais. A herança desigual de riquezas só seria permissível se as desigualdades dela resultantes determinassem vantagens para os menos afortunados, e se fossem compatíveis com a liberdade igual e a igualdade equitativa de oportunidades.

Ele ressalta que, quando as desigualdades de riqueza excedem certo limite, as instituições que asseguram a igualdade equitativa de oportunidades correm risco, assim como a liberdade política perde valor e o governo representativo passa a só existir nas aparências. Os

---

<sup>30</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 376.

<sup>31</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 342-349.

<sup>32</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 345-346.

tributos e as leis de distribuição deveriam evitar que esse limite – cuja definição depende de julgamento político e foge ao objeto da teoria da justiça – fosse ultrapassado.

Do exposto, é possível inferir que Rawls vincula a tributação da herança a uma finalidade extrafiscal de controle da concentração de renda, e não ao objetivo de arrecadar recursos. Nesse sentido, afirma que:

o imposto sobre a herança e sobre a renda com taxas progressivas (quando necessário) e a definição legal dos direitos de propriedade devem assegurar as instituições da liberdade igual em uma democracia de cidadãos-proprietários, assim como o valor equitativo dos direitos estabelecidos por elas.<sup>33</sup>

Delineadas as considerações de John Rawls sobre o tema objeto do presente estudo, passa-se à análise da última das concepções filosóficas que este trabalho se propõe a apresentar.

#### 1.1.4 O comunitarismo de Michael Walzer, a solidariedade e a responsabilidade social: “Esferas da justiça”

Assim como o liberalismo igualitário – cunhado em primeiro lugar por John Rawls – surgiu como uma crítica às teorias utilitaristas, o comunitarismo surgiu como uma crítica ao pensamento liberal igualitário. Os comunitaristas discordam, em especial, dos aspectos imparciais e universalistas das teorias liberais, bem como da pressuposta neutralidade do Estado em relação à definição e à construção de um ideal de bem comum ou de vida boa. As teorias comunitaristas se destacam pela valorização da comunidade e do espaço público; do contexto histórico e das particularidades de cada comunidade; bem como da solidariedade e da responsabilidade social.

O comunitarismo é caracterizado, em boa parte, pela exigência de que a definição de justiça se relacione a um ideal de bem comum que seja identificado a partir de discussões constantes entre os cidadãos. Essas discussões devem se desenvolver no espaço público e ter por base as necessidades e as circunstâncias peculiares a cada comunidade. Um dos principais nomes do comunitarismo no mundo é o do americano Michael Walzer, cuja obra “Esferas da justiça” será adotada aqui como fonte principal para apresentação dos principais pontos da teoria comunitarista.

---

<sup>33</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 348.

A preocupação com as particularidades históricas de cada comunidade leva Walzer a questionar a alegoria do véu de ignorância que está na origem da teoria de Rawls. Para o comunitarismo, o acerto de uma teoria de justiça distributiva está condicionado à observação e consideração das características históricas e culturais da comunidade – que se caracterizam não apenas por serem produtivas e consumistas, mas são também comunidades distributivas.

Para Walzer, os princípios de justiça seriam pluralistas na forma. Isso significa que os diversos bens sociais existentes devem ser distribuídos segundo normas e critérios diversos, por agentes diversos. Assim, cada bem social determinará uma esfera distributiva autônoma, com disciplina própria:

Quero defender mais do que isso: que os princípios de justiça são pluralistas na forma; que os diversos bens sociais devem ser distribuídos por motivos, segundo normas e por agentes diversos; e que toda essa diversidade provém das interpretações variadas dos próprios bens sociais – o inevitável produto do particularismo histórico e cultural.<sup>34</sup>

A partir dessa construção, Walzer defende que a configuração lógica da distribuição da riqueza – que tende a ser desigual no interior das comunidades humanas – não deve pautar os critérios de distribuição dos demais bens sociais, que pertencem a esferas distributivas distintas.

Nenhuma das esferas distributivas de Walzer diz especificamente com a disciplina do direito de herança. Os bens sociais de cuja distribuição se trata são enunciados de maneira mais abstrata, numa categorização que dificulta o tratamento de questões práticas. São eles: a segurança e o bem estar social; o dinheiro; o trabalho; a educação; o reconhecimento etc.. É certo que a disciplina e o tratamento conferidos pelo Estado ao direito de herança repercutirão sobre todos esses bens sociais, até mesmo alterando o critério de distribuição que se intui como legítimo em cada caso.

De toda forma, o principal argumento da teoria de Michael Walzer é o de que a construção de uma teoria da justiça distributiva deve sempre ser relativa às circunstâncias e valores históricos e culturais de cada comunidade em particular. Assim, a existência de altos índices de concentração de renda numa determinada comunidade é uma circunstância particular que deve orientar os critérios de distribuição de bens a partir da tributação, em especial se considerados os valores comunitários da solidariedade e da responsabilidade intrassocial.

Essa conclusão é coerente com o discurso comunitarista de Michael J. Sandel, defendido na obra “Justiça”, que aponta a solidariedade como o fundamento mais forte para defender a

---

<sup>34</sup> WALZER, Michael. *Esferas da justiça: uma defesa do pluralismo e da igualdade*. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 5.

tributação da riqueza com vistas à redução da desigualdade entre ricos e pobres – mais forte do que a utilidade de Mill ou do que o consentimento hipotético de Rawls. Nesse sentido, é possível afirmar que o comunitarismo, por sua preocupação com a solidariedade intrassocial, é favorável à tributação das heranças sempre que assim o justifiquem – e na medida que o façam – as circunstâncias da comunidade estudada.

#### 1.1.5 Síntese das ideias apresentadas

Nas páginas anteriores, foram expostos os argumentos e considerações elaborados por expoentes das principais correntes da Filosofia Política sobre o adequado tratamento jurídico – aí incluído aquele concernente ao sistema tributário – a ser concedido aos direitos de herança e doação. Foram escolhidos representantes das doutrinas utilitarista, libertária, liberal igualitária e comunitarista cujas obras continham reflexões pertinentes ao tema.

Foi visto que John Stuart Mill, filósofo utilitarista, afirma a possibilidade de limitação estatal dos direitos de herança e de doação testamentária, a partir da consideração dos deveres dos pais em relação aos filhos e da utilidade proveniente das transferências hereditárias ou gratuitas. O direito de herança, na ausência de disposição testamentária, deveria se restringir à transferência de uma quantia razoável para o sustento dos dependentes; enquanto o montante sobressalente deveria ser transferido ao Estado, para o atendimento das finalidades gerais da sociedade, ou a fundações.

A doação testamentária deveria ser limitada por lei a partir do viés daquele que recebe, que não poderia se beneficiar de transmissões gratuitas além de um determinado valor. A medida não representaria violação significativa do direito do proprietário de dispor dos seus bens e seria capaz de maximizar a utilidade pela dispersão da riqueza por um número maior de pessoas.

Robert Nozick, expoente da concepção libertária, trata do tema a partir da formulação de uma teoria de titularidade fundamentada nas cadeias históricas de aquisição originária e transferências da propriedade. Por essa teoria, se a transmissão gratuita foi feita por pessoa que tinha direito legítimo sobre a propriedade, não há fundamento moral que indique a necessidade de redistribuição das riquezas e que justifique a intromissão estatal nos direitos do doador/legatário e do receptor.

A tributação dessas transmissões importaria em violação aos direitos de propriedade e desconsideraria a autonomia dos titulares de bens para deles dispor como bem entenderem. Algum tipo de redistribuição só estaria justificado se a aquisição do bem tivesse se dado de forma violenta, fraudulenta ou injusta de toda forma; isto é, com violação aos princípios de justiça na aquisição e na transferência.

O liberal igualitário John Rawls elabora uma concepção de justiça pela qual a distribuição de bens e direitos deve se dar preferencialmente de forma igualitária, ressalvada a hipótese em que a desigualdade seja capaz de conduzir os menos afortunados a situação melhor do que estariam se ela não ocorresse. As exigências desse princípio geral de justiça seriam atendidas por setores das instituições estatais, entre os quais se encontra a distribuição.

A distribuição determina a tributação das riquezas com vistas à arrecadação de recursos para custeio das prestações estatais; e também com o fim de controlar a concentração excessiva de riquezas capaz de prejudicar o sistema de liberdades iguais e a existência de igualdade equitativa de oportunidades. A tributação das heranças e doações está inserida nessa última acepção, motivo por que deve se sujeitar à aplicação da progressividade.

O comunitarismo de Michael Walzer se atém ao contexto e às particularidades históricas das comunidades sociais para afirmar que as teorias de justiça distributiva devem se desenvolver em consonância com os valores e ideais encontrados em cada comunidade. Além disso, defende que os critérios de distribuição são plurais e dependem da natureza do bem social analisado, já que cada um deles se insere numa esfera distributiva específica, regida por uma lógica própria.

A valorização da comunidade e do espaço público; das particularidades de cada comunidade; bem como do valor da solidariedade intrassocial justificam a conclusão de que o comunitarismo é favorável à tributação com vistas à redução da desigualdade social, sempre que esta se apresente de maneira acentuada na experiência de uma comunidade e prejudique o seu bom funcionamento.

A apresentação desses argumentos, algumas vezes contraditórios ou fundados em razões de natureza distinta, é capaz de demonstrar que a eleição de um modelo tributário – em especial de um que recaia sobre as heranças – depende de opções político filosóficas a serem feitas pelo legislador, ou pelo estudioso que o propõe. O emprego de argumentos no debate sobre questões práticas deve considerar as razões morais que os fundamentam e a sua aplicabilidade num determinado sistema jurídico.

As concepções filosóficas aqui expostas podem ou não corresponder às opções feitas pelo Constituinte na estruturação da ordem econômica e social. Assim, o estudo da origem dos

argumentos empregados na discussão de um modelo ideal de tributação de determinada base é importante vetor de orientação do intérprete quanto à compatibilidade das razões apresentadas com os fundamentos da ordem constitucional a que sua análise esteja submetida. É ao estudo desses fundamentos e de sua relação com as diferentes concepções político filosóficas apresentadas que se dedica a seguinte seção.

## 1.2 O marco filosófico adotado e sua compatibilidade com a Constituição Federal de 1988

O papel da Constituição não é o de cristalizar uma doutrina política específica, impondo-a àqueles que dela discordam, inclusive às gerações seguintes.<sup>35</sup> A adoção de proposições mais ligadas a um ou outro ponto do espectro político deve ser decidida pelos poderes constituídos no debate público desenvolvido no âmbito do processo político infraconstitucional. Assim, a Constituição deve apenas conformar a estrutura básica do Estado e enunciar os seus valores fundamentais, sem engessar as discussões políticas que devem se desenvolver sob a ordem por ela determinada.

No entanto, ao enunciar os valores e objetivos fundamentais da República brasileira, bem como ao estruturar a ordem econômica e social, a Constituição Federal de 1988 – em especial por ter adotado a forma analítica – deixa transparecer as concepções político filosóficas que orientaram a sua produção e, por outro lado, evidencia aquelas que são incompatíveis com as suas disposições. Dessa forma, ainda que a aplicação da Constituição esteja sujeita à diversidade ideológica manifestada no seio da sociedade política – que é heterogênea e cujo pensamento dominante tende a variar no tempo e no espaço<sup>36</sup> –, é possível afirmar a existência de concepções filosóficas que podem orientar a interpretação das normas constitucionais, e de

---

<sup>35</sup> “... não se afigura legítimo entrincheirar uma doutrina abrangente na constituição com o fito de torná-la obrigatória àqueles que a ela não aderem, ou pior, com a finalidade de conferir-lhe uma espécie de imunidade em face de mudanças desejadas pelas maiorias constituídas após a geração constituinte” (BRANDÃO, Rodrigo. Entre a Anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 568).

<sup>36</sup> “Não se pode, portanto, confundir o domínio do que é constitucionalmente obrigatório às maiorias transitórias, daquele que se submete a alterações guiadas por contingências políticas” (BRANDÃO, Rodrigo. Entre a Anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 568).

outras que não podem nunca ser adotadas sob a ordem constitucional vigente. É a essa afirmação que esta seção se dedica, iniciando pela demonstração dessas últimas.

Ronald Dworkin sugere que as teorias políticas modernas não têm valores fundamentais diferentes, mas todas se baseiam na igualdade; seriam todas teorias igualitárias. Will Kymlicka afirma que essa sugestão é falsa se tomadas por teorias igualitárias apenas aquelas que defendem uma distribuição igual de renda. Explica, porém, que há uma ideia de igualdade, mais abstrata e mais fundamental, que está presente em todas as teorias políticas: a ideia de tratar as pessoas como “iguais”.<sup>37</sup>

Cada teoria política encontra sua própria maneira de expressar essa noção mais básica de igualdade. O utilitarismo o faz por meio da atribuição de igual peso ao interesse de cada indivíduo no cálculo geral da utilidade. O libertarismo, pela afirmação de direitos iguais sobre o próprio trabalho e sobre a propriedade de cada um. Contudo, nem todas as maneiras encontradas são compatíveis com o ideal de igualdade descrito na Constituição de 1988, e o conteúdo conferido ao princípio pelo utilitarismo e pelo libertarismo não são albergados pela ordem constitucional brasileira.

Ao seu modo, o utilitarismo reconhece a igualdade intrínseca entre todas as pessoas ao conferir igual importância aos seus interesses na busca da maximização da utilidade geral. No entanto, o resultado determinado pelo cálculo utilitário pode determinar a violação a direitos fundamentais das minorias, circunstância com a qual a teoria não se preocupa. Nesse sentido, pode-se afirmar que o utilitarismo é incompatível com a Constituição de 1988, porque “não trata adequadamente os direitos fundamentais como direitos situados acima dos interesses das majorias”.<sup>38</sup>

Depois de apresentar a conclusão acima reproduzida, Daniel Sarmento ressalta que é possível defender direitos fundamentais a partir de argumentos utilitaristas. Tomando como exemplo a sustentação da liberdade de expressão feita por John Stuart Mill, aponta que a defesa desse direito é determinada por razões utilitárias, já que a supressão do direito à livre manifestação comprometeria a possibilidade de as pessoas buscarem a verdade por meio do livre confronto de ideias. No entanto, ainda que haja um argumento utilitário em defesa dos

---

<sup>37</sup> “A sugestão de Dworkin é a de que a idéia de que cada pessoa tem importância igual está na essência de todas as teorias políticas plausíveis” (KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 6).

<sup>38</sup> SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 61-62.



direitos fundamentais, é certo que a Constituição brasileira não os assegura por esse motivo, mas sim pelo seu valor intrínseco, que independe de eventual maximização da felicidade.

Há, ainda, dissertações que defendem a existência de influências utilitárias na previsão de mecanismos processuais como a repercussão geral e a súmula vinculante, identificando-as como regras utilitaristas que visam atingir um objetivo, ainda que haja prejuízo para outras pessoas ou outro grupo de pessoas.<sup>39</sup> Ainda que tais razões se sustentem, a existência de influências pontuais não infirma a conclusão de que o utilitarismo não se caracteriza como uma doutrina moral albergada pela Constituição de 1988. O consequencialismo inerente ao cálculo utilitário acaba por determinar que os indivíduos sejam tratados como partes no todo, e não como fins em si mesmos.<sup>40</sup>

Em crítica semelhante à apresentada até aqui, Will Kymlicka afirma que há duas objeções principais à decisão de maximização da utilidade determinada pela teoria utilitarista: ela exclui as obrigações especiais que temos para com pessoas específicas e inclui preferências que não deveriam ser consideradas por não terem peso moral legítimo.<sup>41</sup> Para a verificação da compatibilidade do utilitarismo com a Constituição de 1988, interessa mais a segunda objeção.

Os utilitaristas supõem que todo tipo de preferência deve receber o mesmo peso se isso resulta em igual utilidade. Kymlicka aponta que essa é uma concepção inadequada de igual consideração, porque permite que as preferências externas e as preferências egoístas ingressem no cálculo geral de utilidade, ainda que isso resulte em prejuízo para terceiros na agregação utilitária.

As preferências externas são aquelas que as pessoas podem manifestar em relação aos bens, recursos e oportunidades que querem que estejam disponíveis para outros – e não para si próprios. Assim, se alguém preferir que pobres, negros ou deficientes tenham menos recursos, por achar que eles merecem menor respeito e consideração, em tese, essa preferência deverá ser considerada no cálculo da utilidade, a despeito de o seu conteúdo violar o princípio da

---

<sup>39</sup> CASTELLANO, Rodrigo Roth. *Utilitarismo e produção legislativa brasileira: busca da efetividade e concretização do constitucionalismo com uma justiça sustentável*. 2016. 143 f.. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, Itajaí, 2016.

<sup>40</sup> “Tal como no organicismo, os indivíduos acabam sendo tratados como partes no todo, e não como fins em si, porque não se atribui relevância moral à separabilidade e independência das pessoas” (SARMENTO, Daniel. *Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional*. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 63).

<sup>41</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 28 e 48.

igualdade nos termos concebidos por nossas instituições – inclusive pela Constituição brasileira.<sup>42</sup>

Já as preferências egoístas envolvem o desejo de mais do que a parcela justa dos recursos e ignoram o fato de que outras pessoas também necessitam deles e têm direitos a eles. “Mesmo que eu tenha uma enorme quantidade de recursos, enquanto meu vizinho tem muito poucos, se eu cobiço os recursos de meu vizinho, meu desejo deve ser incluído no cálculo”.<sup>43</sup> A inclusão dessas preferências no cálculo utilitário pode maximizar a utilidade geral, se o número de pessoas beneficiadas pela ação egoísta for maior que o número de prejudicados. No entanto, o resultado da agregação utilitária será contrário ao princípio da igualdade e violará os direitos das minorias.

Especificamente quanto ao direito de herança, é possível afirmar que a disciplina propugnada pelo utilitarismo de John Stuart Mill – adotado como expoente da teoria na seção anterior – não é consonante com a previsão constante da Constituição de 1988. Como visto acima, Mill fundamentava a herança tão somente no dever legal dos pais em relação aos filhos e a limitava a uma provisão razoável apenas para os filhos menores; todo o resto deveria ser tomado pelo Estado em prol das finalidades gerais da comunidade. Por outro lado, o Constituinte brasileiro não apenas teve o cuidado de reconhecer expressamente o direito de herança, mas também o elevou à categoria de direito fundamental, no art. 5º, XXX.

Ainda que a Constituição não traga a disciplina específica desse instituto – pelo que se poderia afirmar que o seu conteúdo não é necessariamente diferente daquilo que propunha Mill –, é certo que a disposição infraconstitucional já existente foi considerada pelo Constituinte, que não pretendeu reduzir o direito de herança, nos moldes em que este era previsto no Código Civil, a uma provisão razoável aos filhos menores. Pelo contrário, a iniciativa de enunciar a fundamentalidade de um instituto que já era regulado por disposição infraconstitucional<sup>44</sup> evidencia a intenção de assegurar a sua existência e destacar a sua importância, e não a de

---

<sup>42</sup> “Cada pessoa tem uma posição moral igual, cada pessoa tem tanta importância quanto qualquer outra – é por isso que as preferências de cada pessoa devem ser consideradas no cálculo. Mas, se é por isso que somos atraídos para o utilitarismo, então parece incoerente considerar as preferências externas. Pois se as preferências externas forem consideradas, então o que me é devido legitimamente depende do que os outros pensam a meu respeito. Se pensam que sou indigno de igual interesse, então me sairei menos bem na agregação utilitária” (KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 49).

<sup>43</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 51.

<sup>44</sup> Ao tratar de um instituto que já era regulado por leis infraconstitucionais ao tempo da sua elaboração, sem infirmar o que delas constante, a Constituição determina uma interação entre as suas normas e as leis que lhe precedem, pela qual o conteúdo destas repercute sobre a interpretação e a definição do que se pode entender implícito naquelas. O chamado efeito recíproco entre a Constituição e as leis ordinárias será apresentado mais detalhadamente no capítulo 4, no ponto em que se busca investigar o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza.

conduzi-lo a ponto próximo da sua extinção; o que é suficiente para indicar a diferença de tratamento existente em relação à doutrina de Mill.

De toda forma, a incompatibilidade fundamental entre o tratamento conferido ao direito de herança pelos utilitaristas e pelo Constituinte brasileiro está menos na disciplina prevista por um e por outro, do que nos fundamentos que justificam a sua previsão. Nos termos do já afirmado acima em relação à defesa dos direitos fundamentais a partir de ideais utilitaristas, ainda que determinados modelos de tributação da herança compatíveis com a Constituição possam ser defendidos com base em argumentos utilitaristas, não é por esse fundamento que a Constituição os autoriza. Ainda assim, é possível concluir que a diferença no tratamento conferido ao direito de herança – somada à desconsideração dos direitos das minorias e à inexistência de um fundamento que afaste a consideração das preferências externas e egoístas – é mais uma circunstância a demonstrar a incompatibilidade da filosofia utilitarista com os princípios fundamentais da Constituição.

A mesma conclusão é aplicável ao libertarismo, como doutrina política rejeitada pelo Constituinte brasileiro. Como afirmado acima, o libertarismo defende um modelo de Estado mínimo; considera as intervenções estatais indevidas; e afirma que o mercado livre é inerentemente justo. Tais premissas são indubitavelmente contrárias àquelas extraíveis dos objetivos fundamentais da República e dos deveres estatais contrapostos aos direitos enunciados na Constituição Federal de 1988.

A Constituição brasileira contém os compromissos de construção de uma sociedade solidária, de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, I e III); prevê um rol extenso de direitos sociais e trabalhistas, oponíveis ao Estado e aos empregadores (arts. 6º e 7º); estrutura um amplo sistema tributário, que não se presta apenas ao financiamento de um Estado mínimo, mas à manutenção de uma ampla rede de garantias e prestações estatais (arts. 145 e seguintes); impõe limites ao direito de propriedade ao regular a política urbana (art. 182); prevê a estruturação de sistemas universais de seguridade social, de saúde e de assistência social (art. 194, 196 e 203); enuncia a defesa do consumidor, a redução das desigualdades sociais e regionais e a busca do pleno emprego como princípios da ordem econômica (art. 170, V, VII e VIII) etc.

A vasta quantidade de exemplos demonstra que, ainda que não se possa afirmar a existência de uma filosofia política consagrada na Constituição, o texto constitucional age ao menos como um limite à adoção de políticas libertárias sob a ordem constitucional vigente.

Após afirmar que a Constituição deve enunciar apenas as disposições que sejam objeto de consenso sobreposto entre as doutrinas abrangentes razoáveis, Rodrigo Brandão aponta,

quanto ao libertarianismo, que a observação do cenário político nacional revela que o “consenso tendencialmente existente no Brasil se situa em ponto diametralmente antagônico, na medida em que há forte confluência acerca da necessidade de o Estado conceber e implementar políticas públicas”.<sup>45</sup> Nesse sentido, conclui pela impossibilidade de conciliação da doutrina libertária com o sistema constitucional brasileiro:

De fato, como se conciliar doutrina que considera a justiça social uma miragem atentatória à liberdade, a propriedade um direito natural irrestingível por considerações baseadas em necessidade, igualdade ou solidariedade, com uma constituição que erigiu a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais a objetivos fundamentais da República, a justiça social e a valorização do trabalho a princípios gerais da atividade econômica, e a função social da propriedade a limite ao seu legítimo exercício.<sup>46</sup>

Assim, no que diz respeito ao tratamento tributário das heranças, estariam excluídos como modelos incompatíveis com a Constituição brasileira, por exemplo, a proposta de fundamento utilitarista que sugerisse o confisco das grandes heranças e a distribuição desse montante para outras pessoas com vistas à maximização da utilidade; ou a proposta de fundamento libertário que sugerisse a extinção de qualquer forma de tributação sobre as transmissões hereditárias em respeito a um direito absoluto de propriedade.

Afirmada a incompatibilidade entre as doutrinas utilitarista e libertária e a Constituição de 1988, resta analisar a influência que o comunitarismo e o liberalismo igualitário exerceram na produção do Constituinte brasileiro. Gisele Cittadino se dedica a analisar o conteúdo filosófico da Constituição na obra “Pluralismo, Direito e Justiça distributiva”. Em primeiro lugar, é traçada a diferença na significação atribuída ao pluralismo por representantes do pensamento liberal e do pensamento comunitarista. Os primeiros se referem ao pluralismo para descrever a diversidade de concepções individuais acerca da vida digna; e os segundos, para assinalar a diversidade de identidades sociais culturalmente únicas do ponto de vista histórico.<sup>47</sup>

A diferença conceitual se reflete no papel que liberais e comunitaristas atribuem à Constituição. Por associar o pluralismo à multiplicidade de concepções individuais acerca do

---

<sup>45</sup> BRANDÃO, Rodrigo. Entre a Anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 570.

<sup>46</sup> BRANDÃO, Rodrigo. Entre a Anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 570.

<sup>47</sup> CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 1.

bem, o liberalismo defende que se garanta a cada indivíduo a realização do seu projeto pessoal de vida e, portanto, que a Constituição adote uma postura de neutralidade ou imparcialidade. Assim, os liberais optam “por uma concepção de ‘Constituição-garantia’, que tem a função de preservar o conjunto das liberdades negativas que, por sua vez, assegura a autonomia moral dos indivíduos”.<sup>48</sup>

Por outro lado, “ao descrever as democracias contemporâneas como sociedades em que o pluralismo se caracteriza pela diversidade de identidades sociais e culturais”, o comunitarismo rejeita a ideia de neutralidade e imparcialidade e defende que se reconheça e declare os valores compartilhados pela comunidade. Por isso, a Constituição para os comunitários deve abranger uma ordem de valores compartilhados e traduzir um compromisso com os ideais correspondentes.

Cittadino parte dessa distinção para defender que a Constituição Federal de 1988 possui uma dimensão comunitária, já que institui uma ordem concreta de valores que deve orientar a interpretação de suas normas. Com base na lição de José Afonso da Silva, demonstra que o Constituinte brasileiro rejeitou a alternativa de uma Constituição garantia para optar por uma Constituição dirigente.<sup>49</sup>

A descrição é correta e permite, desde já, a conclusão pela existência de uma dimensão comunitária na Constituição de 1988. O Constituinte efetivamente produziu um texto constitucional analítico e se preocupou em consolidar os valores fundamentais da sociedade, indo muito além do modelo de Constituição ideal dos teóricos liberais. No entanto, tal descrição não é suficiente para afastar a existência de influência do pensamento liberal igualitário na produção constituinte.

É certo que o liberalismo defende que se cristalice na Constituição apenas as garantias relativas aos direitos de liberdade. Na divisão proposta pela teoria da justiça de John Rawls, apenas as disposições relativas ao primeiro princípio – que assegura direitos e liberdades básicos a todos os cidadãos – estariam contidas no texto constitucional. As exigências do segundo princípio, que regula as desigualdades econômicas e sociais, deveriam ser realizadas por meio da legislação infraconstitucional. Tal conclusão se extrai do papel que Rawls atribui

---

<sup>48</sup> CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 9.

<sup>49</sup> “A função garantia não só foi preservada como até ampliada na nova Constituição, não como mera garantia do existente ou como simples garantia das liberdades negativas ou liberdades-limites. Assumiu o novo texto a característica de constituição-dirigente, enquanto define fins e programa de ação futura...” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 5ª ed.. São Paulo: RT, 1989, p. 6 apud CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 15).

à Constituição, que, para ele, deve se limitar a enunciar os princípios fundamentais que estruturam o Estado; a prever o direito ao voto e à participação política; e a enunciar as liberdades fundamentais.<sup>50</sup>

Ainda que o sistema jurídico brasileiro – aí incluída a Constituição – não adote a estruturação idealizada pelos liberais, e mais especificamente por John Rawls, as repercussões do segundo princípio de justiça dessa teoria liberal estão refletidas na Constituição de 1988. Daí não ser contraditória a afirmação de que ela contém uma dimensão comunitária e uma dimensão liberal. O caráter comunitário da Constituição de 1988 se manifestava desde a elaboração dos anteprojetos que conduziram a sua elaboração e, segundo Gisele Cittadino, pode ser definido por três temas fundamentais. Em primeiro lugar, pelo fato de o texto incorporar positivamente princípios constitucionais, na busca de um fundamento ético para a ordem jurídica. Em segundo lugar, pela criação de um sistema exaustivo e completo de direitos individuais e coletivos. E em terceiro lugar, pela caracterização do Supremo Tribunal Federal como órgão de caráter político, que tem a tarefa de concretizar os direitos fundamentais do homem.<sup>51</sup>

A marca da linguagem comunitária é encontrada desde o preâmbulo da Constituição, na identificação de direitos e valores sociais; passa pela adoção de mecanismos próprios da democracia participativa<sup>52</sup>; e se consolida na previsão de mecanismos de controle à disposição da sociedade, que a elevam à condição de intérpretes informais da Constituição e que possibilitam a aproximação entre o sistema de direitos formalmente previsto e a realidade.<sup>53</sup> A previsão de valores sociais e de mecanismos que viabilizam a participação social na construção e aprimoramento do sistema de direitos é coerente com o particularismo comunitarista, porque consolida a significação dada pela comunidade brasileira aos bens sociais e permite a expressão das suas particularidades no processo contínuo de aplicação da Constituição.

---

<sup>50</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Editora Ática, 2000.

<sup>51</sup> CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 38-39.

<sup>52</sup> “A ideia de participação, não tanto a individual, mas a coletiva organizada, que caracteriza a participação direta da cidadania na formação dos atos de governo, foi incorporada na Constituição através dos institutos de democracia semidireta, que combinam instituições de participação direta com instituições de participação indireta. Neste sentido, os institutos de iniciativa popular – pela qual se admite que o povo apresente projeto de lei ao Legislativo – do referendo popular – que se caracteriza pelo fato de que os projetos de lei aprovados pelo legislativo possam ser submetidos à vontade popular – e do plebiscito – que visa a decidir previamente uma questão política antes de sua formulação legislativa – foram incluídos na Constituição Brasileira” (CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 47-48).

<sup>53</sup> CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 48-49.

Por sua vez, o caráter liberal igualitário da Constituição pode ser descrito a partir da valorização das liberdades individuais, pela qual se garante a cada um o direito de autodeterminação sobre suas escolhas de vida; de forma concomitante ao reconhecimento de direitos sociais oponíveis ao Estado, o que exige deste a manutenção de uma estrutura regulatória e prestacional que os garanta. E quanto a essa estrutura de preservação e prestação de direitos, inclusive no que diz respeito aos sistemas de tributação, o marco filosófico do liberalismo igualitário parece ter mais a dizer ao sistema jurídico do que o comunitarismo.

Como visto acima, a teoria liberal igualitária de John Rawls prevê a estruturação de instituições que se enquadrem em quatro setores específicos com vistas à promoção dos princípios de justiça que especifica. Os setores em questão seriam os de alocação, de estabilização, de transferência e de distribuição. O delineamento de cada um desses setores depende essencialmente da adoção de políticas governamentais e, portanto, fogem ao papel da Constituição. No entanto, é possível extrair da Constituição Federal de 1988 as linhas gerais que permitem – e, em alguma medida, determinam – a criação de instituições em moldes semelhantes àqueles idealizados por Rawls.

Assim, as atividades regulatórias demandadas pelos setores de alocação e de estabilização são determinadas, na Constituição de 1988, pela previsão da livre concorrência e da busca do pleno emprego como princípios da ordem econômica (art. 170, IV e VIII). O setor de transferência começa a ser estruturado já no texto constitucional por meio da definição do rol de direitos sociais e da previsão de sistemas de prestação de saúde, assistência social e educação (arts. 6º, 196, 203 e 205). Por fim, o setor de distribuição, responsável pela tributação, está representado na Constituição pelo amplo sistema tributário nela previsto (arts. 145 e seguintes).<sup>54</sup>

A influência exercida pelas teorias liberais igualitárias e comunitaristas sobre a produção constituinte é analisada por Daniel Sarmiento em estudo sobre os conflitos entre direitos individuais e interesses coletivos.<sup>55</sup> Sarmiento repassa um dos pontos principais do pensamento liberal, pelo qual os indivíduos têm plena liberdade moral para conformação das suas concepções de vida digna, e o Estado deve manter uma postura de neutralidade em relação

---

<sup>54</sup> Ricardo Lobo Torres entende que até mesmo a divisão, feita por Rawls, do setor de distribuição de acordo com a finalidade arrecadatória e a finalidade de desconcentração de riquezas estaria prestigiada na Constituição de 1988 (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 360). Para tanto, enuncia a existência dos princípios da redistribuição e da distribuição de rendas. A questão será analisada mais profundamente no capítulo seguinte.

<sup>55</sup> SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 75-79.

a essa pluralidade de ideias existente na sociedade. Em seguida, apresenta a crítica comunitarista, pela qual esse pensamento é descritivamente incorreto, já que os liames culturais existem e influenciam as concepções de vida digna formadas pelos indivíduos; e normativamente inadequado, pois esses liames devem ser valorizados e reforçados pelo Estado.

Ao analisar a posição da Constituição de 1988 nesse embate entre liberais e comunitaristas, Sarmiento constata que o texto constitucional se abre para os valores comunitários, não mantendo postura de completa neutralidade. Assim, a Constituição se preocupa com a proteção e a promoção da cultura nacional, consagra direitos transindividuais, de titularidade coletiva e institui limites ao exercício de direitos individuais com base no interesse da coletividade. Por outro lado, a ordem constitucional é ciosa com o respeito à liberdade e à privacidade individuais, motivo por que se conclui que seu conteúdo se situa em algum lugar entre os dois extremos apresentados:

Portanto, talvez seja lícito afirmar, correndo alguns riscos, que a Constituição de 1988 pode ser lida pelas lentes de um “comunitarismo liberal” ou de um “liberalismo comunitarista”, já que visa conciliar aspectos divergentes destas doutrinas políticas, ficando no meio do caminho entre elas. (...) Mas, se é possível extrair da Constituição uma certa moldura para a calibragem entre as dimensões comunitária e liberal da ordem jurídica, parece-nos que a sintonia fina não cabe à Lei Maior. Afinal, não seria prudente que uma Constituição, que se pretende aberta, fixasse em detalhes a resposta para uma questão tão permeável às mudanças políticas e cosmovisivas, que é concernente à forma de relacionamento entre indivíduos e sociedade.<sup>56</sup>

Com efeito, não se pode afirmar a existência de uma filosofia política da Constituição de 1988, visto que a produção do texto constitucional foi influenciada por visões políticas variadas, sem que nenhuma delas se cristalizasse de forma única no resultado final. No entanto, é possível apontar dentre as concepções que não foram rejeitadas pelo Constituinte aquela que mais tenha a contribuir para o estudo de um sistema constitucional específico. O desenvolvimento deste trabalho diz respeito ao Sistema Tributário Nacional e, mais especificamente, aos sistemas de tributação da herança. Ambos são descritos como partes componentes dos setores institucionais que visam promover a justiça, na teoria liberal igualitária de Rawls – que trata especificamente da exploração tributária das heranças na parte inicial do setor de distribuição.

Ao relacionar o sistema de tributação das heranças com a realização da igualdade equitativa de oportunidades e a preservação das liberdades iguais, em contraposição à

---

<sup>56</sup> SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 78.



concentração excessiva de riquezas que decorreria da administração equivocada dessa estrutura estatal, o liberalismo igualitário de Rawls contribui de maneira valiosa para o estudo dos modelos à disposição do legislador para a melhor exploração dessa base tributária. Assim, ainda que não haja motivos para crer que a concepção comunitarista apresente objeções fundamentais às conclusões que se virá a estabelecer ao longo desse trabalho, é possível afirmar que a doutrina liberal é aquela que melhor pode fundamentar a análise que ora se pretende elaborar.

Apresentada essa conclusão, resta justificada a opção pelo marco filosófico que orientará o desenvolvimento deste trabalho. O que se busca, a partir da eleição desse marco, é a proposição de um modelo ideal de tributação da herança que seja compatível com a Constituição, embora se admita que haja outros igualmente compatíveis, mas não igualmente ideais, ou justos. No capítulo seguinte, a concepção escolhida orientará a análise das razões que levaram à eleição da herança como uma base tributária específica no texto da Constituição de 1988. A partir da identificação dessas razões, pretende-se apresentar diretrizes que orientem a construção de um sistema ideal de tributação da herança, com vistas à solução dos vícios existentes no modelo vigente, que serão evidenciados ao longo da exposição.

## 2 O DIREITO DE HERANÇA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988: DISCIPLINA E ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

Pela primeira vez na história constitucional brasileira, o direito de herança – cuja previsão e disciplina sempre estiveram reservadas à legislação infraconstitucional – foi expressamente garantido e alçado à categoria de direito fundamental no texto da Constituição Federal de 1988. Com efeito, o art. 5º, XXX, da Constituição afirma que “*é garantido o direito de herança*”. Embora não tenha determinado alteração no tratamento infraconstitucional da sucessão hereditária, tal previsão constitucional é circunstância relevante para a compreensão desse instituto jurídico e dos demais que com ele se relacionem.<sup>57</sup>

A declaração da jusfundamentalidade do direito de herança não impediu o Constituinte brasileiro de eleger a sucessão hereditária como base específica de tributação. Inseto no capítulo do Sistema Tributário Nacional, o art. 155, I, da Constituição prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. A previsão também representa inovação em relação à ordem constitucional imediatamente anterior, na qual a sucessão *causa mortis* não era destacada como hipótese particular de incidência tributária, mas havia apenas um imposto sobre transmissão, a qualquer título, somente de bens imóveis.

A exposição do anteprojeto da Constituição, assinada pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas da Assembleia Constituinte, apresenta justificativas para as alterações sugeridas, que acabariam se consolidando no art. 155, I, da Constituição de 1988. Sobre o imposto de transmissão *causa mortis* e doação, indica-se que a sua previsão se

---

<sup>57</sup> “Da perspectiva traçada pela Constituição, a garantia mencionada no inciso XXX é uma garantia institucional (...), cujo âmbito de proteção é estritamente normativo (...), cabendo ao legislador ordinário determinar a amplitude, a conformação, o conteúdo e os modos de exercício do Direito, sendo a sua atuação indispensável para a própria concretização (...) da garantia ao instituto da herança. São seus destinatários o Estado e a generalidade dos cidadãos. Trata-se de direito de defesa, visto que, ao assegurar a garantia ao direito de herança e, inclusive, revesti-la com a fixidez da cláusula pétreia (art. 60, inciso IV), a Constituição cria uma intangibilidade à herança demarcada pela vedação ao Estado de abolir o instituto ou restringir excessivamente o direito sucessório, realizando, por exemplo, o confisco dos bens deixados por sucessão em virtude da morte (...). Há ainda uma eficácia no plano hermenêutico, na medida em que o direito assegurado concretiza aspectos dos Princípios da Autodeterminação Pessoal (ao assegurar ao particular o direito de planejar, ainda que limitadamente, a sucessão nos seus bens, em razão da morte) e da Solidariedade Econômica Familiar (ao reservar aos herdeiros necessários uma parte da herança, a ‘legítima’ ou ‘quota legitimária’). Por via dessa composição, articulam-se, no inciso XXX, uma dimensão subjetiva (o direito à sucessão, pelo qual a herança é atribuída à alguém) e uma dimensão jurídico-objetiva, esta espelhando a decisão valorativa da Constituição em matéria econômica” (MARTINS-COSTA, Judith. O direito sucessório na Constituição: a fundamentalidade do direito à herança. *Revista do Advogado*, n. 112, jul. 2011, p. 84).

relaciona com o intento de tornar o sistema tributário mais progressivo e de realizar a justiça fiscal:

Importante providência adotada no concernente à progressividade do sistema tributário brasileiro diz respeito à inclusão, na competência dos Estados e do Distrito Federal, do imposto de transmissão *causa mortis* e doações de bens e direitos. Trata-se de medida que assegura a tributação do patrimônio acumulado no tempo, com efeitos importantíssimos para a justiça fiscal.<sup>58</sup>

A fundamentalidade do direito à herança; do direito de propriedade; o princípio da autonomia privada etc. são circunstâncias com as quais se poderia argumentar de forma contrária à imposição tributária sobre as heranças, em análise crítica das opções feitas pelo Constituinte. No entanto, verifica-se que há razões outras igualmente albergadas na Constituição – como aquelas enunciadas no trecho acima –, que justificam a eleição dessa base de tributação e que devem orientar a aplicação das normas relativas à imposição tributária sobre a sucessão *causa mortis*. É disso que trata o presente capítulo: da investigação das regras, princípios e valores insertos na Constituição que justificam a eleição da herança como base de tributação e que, ao lado das circunstâncias que abriram esse parágrafo, devem orientar a sua tributação.

Para tanto, o capítulo se inicia com a análise detalhada das alterações promovidas pela Constituição de 1988, em relação às ordens constitucionais anteriores, no tema do direito à herança e da tributação das transmissões por ele determinadas. Em seguida, passam a ser contraditados, com esteio nas opções filosóficas aqui adotadas, os argumentos que se formula contra e a favor da tributação dessa materialidade específica, com vistas à consolidação das razões que justificam a escolha da herança, na Constituição de 1988, como uma base tributária específica. Por fim, as diretrizes interpretativas que se pretende apresentar no capítulo seguinte – construídas com base nas razões aqui apresentadas – começam a ser delineadas a partir da afirmação do caráter extrafiscal da base tributária da herança. É o que se passa a fazer.

---

<sup>58</sup> BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 202. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016.

## 2.1 Evolução das disposições constitucionais sobre a herança: inovações e tendências na disciplina prevista pelo Constituinte de 1988

Na história republicana do Brasil, todas as Constituições mencionaram, ainda que indiretamente, o direito de herança e previram a incidência de algum imposto sobre transmissões hereditárias, mesmo que de forma inespecífica. Na Constituição de 1891, a menção ao direito de herança era encontrada no art. 72, §26<sup>59</sup>, que assegurava os direitos dos autores de obras literárias e artísticas sobre a sua reprodução, bem como os direitos dos herdeiros dos autores. No campo tributário, o art. 9º, item 3º<sup>60</sup> previa a incidência de imposto estadual sobre transmissão de propriedade, sem especificar a que título ou de que tipo de bens.

A Constituição de 1934 representou importante evolução no tratamento tributário dessa base tributária. A menção à sucessão hereditária continuou a ser feita por meio da garantia dos direitos dos herdeiros sobre a reprodução de obras autorais (art. 113, 20<sup>61</sup>), e também foram reconhecidos os direitos sucessórios dos filhos naturais concebidos fora do casamento (art. 147<sup>62</sup>). Já no campo tributário, a transmissão hereditária de bens móveis e imóveis foi destacada como objeto de competência tributária específica, conferida aos Estados (art. 8º, I, *b* e §4º<sup>63</sup>), e foi determinado que o imposto seria progressivo (art. 128<sup>64</sup>).

---

<sup>59</sup> Constituição de 1891, art. 72, §26: “Aos autores de obras litterarias e artisticas é garantido o direito exclusivo de reproduzi-las pela imprensa ou por qualquer outro processo mecanico. Os herdeiros dos autores gosarão desse direito pelo tempo que a lei determinar”.

<sup>60</sup> Constituição de 1891, art. 9º: “É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: (...) 3º) sobre transmissão de propriedade”.

<sup>61</sup> Constituição de 1934, art. 113, 20: “Aos autores de obras literárias, artísticas e científicas é assegurado o direito exclusivo de produzi-las. Esse direito transmitir-se-á aos seus herdeiros pelo tempo que a lei determinar”.

<sup>62</sup> Constituição de 1934, 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”.

<sup>63</sup> Constituição de 1934, art. 8º: “Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre: (...)

b) transmissão de propriedade *causa mortis*; (...)

§ 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”.

<sup>64</sup> Constituição de 1934, art. 128: “Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”.

A Constituição de 1937 manteve a competência tributária estadual para instituição de imposto sobre a transmissão *causa mortis*, sem determinar que o imposto fosse progressivo (art. 23, I, *b* e §4<sup>65</sup>). No entanto, a progressividade nas alíquotas do imposto se manteve até a reforma tributária de 1965.<sup>66</sup> Foram suprimidas as demais menções ao direito de herança, cuja previsão no texto constitucional passou a constar apenas do dispositivo que previa a imposição tributária.

A Constituição de 1946, em sua redação original, manteve a competência tributária inalterada, também sem previsão expressa da progressividade das alíquotas (art. 19, I, §§1º e 2º<sup>67</sup>); e voltou a assegurar a transmissão hereditária dos direitos autorais (art. 141, §19<sup>68</sup>). No entanto, com a edição da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o tratamento dessa base tributária foi profundamente alterado, no que seria considerado uma involução pela doutrina especializada.<sup>69</sup>

A Emenda n. 18/1965 unificou a competência tributária sobre as transmissões *inter vivos* e *causa mortis*, deixando de destacar a sucessão hereditária como hipótese especial de imposição, e restringiu a incidência do imposto às transmissões de bens imóveis<sup>70</sup> (art. 9º,

<sup>65</sup> Constituição de 1937, art. 23: “É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d:

I - a decretação de impostos sobre: (...)

b) transmissão de propriedade *causa mortis*; (...)

§ 4º - O imposto sobre a transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem 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 em outro Estado ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros”.

<sup>66</sup> “Recorde-se que até a reforma tributária de 1965 o tributo cobrado pela transmissão a causa de morte incidia progressivamente, levando em consideração principalmente a posição do herdeiro na linha da vocação sucessória” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 220).

<sup>67</sup> Constituição de 1946, art. 19: “Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I - Transmissão de propriedade *causa mortis*; (...)

§ 1º O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território êstes se achem situados.

§ 2º O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros”.

<sup>68</sup> Constituição de 1946, art. 141, §19: “Aos autores de obras literárias artísticas ou científicas pertence o direito exclusivo de reproduzi-las. Os herdeiros dos autores gozarão desse direito pelo tempo que a lei fixar”.

<sup>69</sup> “Em relação ao último – sobre heranças e legados – houve involução: só atinge a sucessão de imóveis e deixou de ser progressivo” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 377 apud TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 229).

<sup>70</sup> “É política tanto mais estranha quanto, 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

*caput*<sup>71</sup>). Além disso, trouxe pela primeira vez disposição que permanece na ordem constitucional até hoje e que, na prática, foi responsável por inviabilizar a aplicação da progressividade – ao menos de forma relevante – na tributação das transmissões hereditárias: a exigência de edição de resolução do Senado Federal que estabeleça limite máximo para a alíquota do imposto (art. 9º, §4º<sup>72</sup>).

A unificação do imposto sobre transmissões *inter vivos* e *causa mortis* foi justificada pela Comissão de Reforma Tributária ao argumento de que, em ambos os casos, o fato gerador seria o mesmo, a transmissão da propriedade, variando apenas a sua causa.<sup>73</sup> O Relatório da Comissão chega a afirmar que a alteração é considerada decididamente como uma melhoria, pela necessidade de acentuar como base econômica da incidência o fato da transmissão, sem referência “às noções civilistas de transmissão *inter vivos* ou *causa mortis* (...) modalidades sem influência sobre a natureza do fenômeno tributado”.<sup>74</sup> Pode-se afirmar desde já que o Constituinte de 1988 teve fortes razões para discordar de tal conclusão, mas o enfrentamento crítico do argumento será deixado para adiante.

A restrição da imposição à transmissão de bens imóveis foi defendida pela Comissão por razões de simplificação administrativa, que estariam justificadas por uma análise de custo-benefício; e isonomia, já que os títulos ao portador se beneficiavam de tratamento desigual em relação aos demais bens móveis, em razão do anonimato do seu titular.<sup>75</sup> Ricardo Lobo Torres alega que a alteração foi explicada à época com base em argumentos economicistas, a partir da

---

mais sobrepuja o vulto do valor das terras e edifícios” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 165).

<sup>71</sup> Emenda Constitucional n. 18, de 1965, art. 9º: “Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia”.

<sup>72</sup> Emenda Constitucional n. 18, de 1965, art. 9º, §4º: “A alíquota do impôsto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do impôsto de que trata o art. 8º, nº II, sobre o provento decorrente da mesma transmissão”.

<sup>73</sup> BRASIL. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 45.

<sup>74</sup> BRASIL. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 96.

<sup>75</sup> “No que tange às transmissões *causa mortis*, a norma importará em simplificar controvérsias e fatôres 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” (BRASIL. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 46).

afirmação de que o desenvolvimento econômico dependia da incolumidade do patrimônio familiar:

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 CF 88, 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 representado por papéis e títulos, necessários à saída do estágio de economia subdesenvolvida e pré-capitalista.<sup>76</sup>

A atribuição ao Senado Federal da prerrogativa de limitar a alíquota máxima do imposto acabou por encerrar a possibilidade de aplicação da progressividade de maneira relevante na imposição, apesar de seu uso não restar vedado expressamente. Isso porque o limite sempre foi estabelecido pelo Senado em patamar muito baixo, o que impedia a existência de variação relevante entre as alíquotas mínima e máxima.<sup>77</sup> A inovação constitucional foi explicada pela Comissão de Reforma com base na preocupação com a onerosidade do imposto, muito embora as razões apresentadas em relatório se apliquem apenas à transmissão onerosa da propriedade.<sup>78</sup>

O desenho constitucional introduzido pela Emenda n. 18 foi mantido pelas Constituições de 1967 e 1969, todas as três editadas durante o regime militar. O tratamento constitucional tributário das heranças só viria a ser alterado com a edição da Constituição de 1988. A nova ordem constitucional recupera os avanços alcançados na Constituição de 1934; inova ao unificar a tributação dos acréscimos gratuitos – heranças e doações –; mas mantém a norma criada na Emenda n. 18 que atribui ao Senado Federal o papel de definir a alíquota máxima do imposto, o que, na prática, ainda limita a aplicação da progressividade na tributação dessa base específica.

A Constituição de 1988 prevê a competência dos Estados para a instituição de imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I<sup>79</sup>). Volta,

---

<sup>76</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 229.

<sup>77</sup> “O imposto deixou de incidir sobre a transmissão de bens móveis e ainda teve a fixação de sua alíquota máxima atribuída ao Senado Federal, que sempre escolheu teto muito baixo para a imposição (2% de início e 4% posteriormente), o que na prática inviabilizava a progressividade” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 220).

<sup>78</sup> “A segunda limitação traçada ao imposto inter vivos pelo art. 11, em seu §4º, justifica-se pela preocupação de evitar que o tributo possa, por sua onerosidade, converter-se numa duplicação, no campo estadual, do imposto sobre a renda, absorvendo todo o lucro emergente da transação” (BRASIL. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 46).

<sup>79</sup> Constituição de 1988, art. 155: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

portanto, a prever a criação de imposto específico para exploração dessa base tributária e estende sua abrangência a bens móveis e imóveis. Quanto ao emprego da progressividade na sistemática do imposto, o texto constitucional é silente; contudo, após anos de controvérsia jurisprudencial e doutrinária, o Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF declarou, em 2013<sup>80</sup>, a possibilidade de previsão de alíquotas progressivas em razão do valor dos bens transmitidos.<sup>81</sup>

Além de prever incidência tributária específica sobre as transmissões hereditárias – como já era feito nas Cartas de 1934, 1937 e 1946 –, a Constituição agrega a essa base de tributação as transferências advindas de doações. A unificação é elogiada por Ricardo Lobo Torres, que destaca que a inovação segue tendência verificada nos sistemas tributários de países europeus e tem o mérito de evitar a elisão tributária por meio da transferência, em vida, do patrimônio dos pais para os filhos por meio de doações.<sup>82</sup>

Por outro lado, a Constituição mantém a exigência de resolução do Senado Federal para a limitação da alíquota máxima do imposto (art. 155, §1º, IV<sup>83</sup>). Como será visto mais detidamente no capítulo seguinte, a repercussão causada por tal previsão nas ordens constitucionais anteriores se mantém até os dias atuais, já que a alíquota máxima autorizada pela Resolução n. 9/1992 – apesar de maior que os limites de 2% e 4% praticados no período pré-democrático – é de apenas 8%; e nem mesmo esse restrito limite costuma ser aproveitado integralmente pelos Estados na definição de suas alíquotas.

---

<sup>80</sup> “*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO*” (STF, DJ 27/11/2013, Pleno, RE 562.045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel.<sup>a</sup> p/ acórdão Min.<sup>a</sup> Carmen Lúcia, j. em 6/2/2013).

<sup>81</sup> A Primeira Turma do STF declarou, em decisão recente, a inconstitucionalidade da lei estadual que estabelece alíquotas progressivas em função do grau de parentesco entre o *de cujus* e o herdeiro. Ver STF, DJ 1/3/2016, Primeira Turma, RE 602.256 AgR/PE, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 16/2/2016. Ainda não há, contudo, manifestação do Plenário do STF sobre a matéria. Por desbordar o objeto deste trabalho, a questão não será aqui analisada. No entanto, é de se afirmar que, numa primeira reflexão, a circunstância do grau de parentesco do beneficiário, mais próximo ou mais distante, parece ser mais bem disciplinada por meio da previsão de faixas de isenção diferenciadas e de isenção para bens específicos, como o imóvel residencial.

<sup>82</sup> “Em 1988 a CF alterou substancialmente os dispositivos referentes às transmissões gratuitas. Amalgamou em um só imposto as incidências sobre as transmissões causa mortis e as doações, e as estendeu aos bens móveis e imóveis, adotando sistema idêntico ao que prevalece na Alemanha, Espanha, Itália e outros países europeus. A unificação das incidências teve o grande mérito de evitar a elisão tributária, que ocorreria se as doações ficassem sujeitas a alíquotas menores, estimulando os pais a doarem em vida seu patrimônio aos filhos, como se observou intensamente naqueles países europeus anteriormente” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 221).

<sup>83</sup> Constituição de 1988, art. 155, §1º: “O imposto previsto no inciso I: (...) IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”.



As alterações promovidas pela Constituição de 1988 foram objeto de amplo debate na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças e na Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas da Assembleia Constituinte, que promoveu audiências públicas para consultar especialistas sobre os problemas do sistema tributário. Por haver registros dos debates e relatórios produzidos nesses encontros, os anais da Constituinte são importante fonte de pesquisa para compreensão das razões que motivaram as mudanças. Esse material será explorado neste ponto e ao longo das próximas seções.

Como destacado no início deste capítulo, a intenção de tornar o sistema tributário mais progressivo e a necessidade de realização da justiça fiscal foram apresentados como argumentos, na exposição do anteprojeto de Constituição, para a criação de imposto específico sobre transmissões hereditárias. Os argumentos também foram mencionados ao longo das discussões travadas na Constituinte, em especial nas sessões de apresentação do anteprojeto<sup>84</sup> e de votação do seu texto original e das emendas.<sup>85</sup>

A preocupação com o tratamento tributário dado aos títulos ao portador, que foi empregado como justificativa pela Comissão da Reforma Tributária de 1965 para restringir o imposto de transmissão aos bens imóveis, também foi manifestada nas discussões da Subcomissão de Tributação. Diversos questionamentos foram dirigidos aos especialistas ouvidos em audiência pública, que ressaltaram que, com a informatização da sociedade, as operações passam a ser identificadas cada vez mais facilmente, ainda que envolvam títulos ao portador<sup>86</sup>. O receio não impediu que fosse dada máxima abrangência ao imposto sobre

---

<sup>84</sup> “É preciso também atentar para o fato de que demos alguns passos decisivos no sentido de atenuar a regressividade, como bem disse o Constituinte Osmundo Rebouças. A instituição do Imposto de Renda sobre herança e patrimônio foi sem dúvida alguma, um avanço substancial” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 208. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>85</sup> “A progressividade do sistema é ampliada não só pela inclusão do Imposto de Heranças mas também porque o ICM, agora reforçado pelos impostos únicos e pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, terá alíquotas seletivas, mantidas as demais características que foram alvo de aperfeiçoamento” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 215. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>86</sup> “É claro que há dificuldades que têm de ser contempladas, como foi muito bem lembrado aqui anteriormente quanto à existência dos títulos ao portador. O fato é que costumamos mencionar, a respeito, que em uma sociedade cada vez mais informatizada, como é a sociedade brasileira, o título pode ser ao portador, mas as operações passam a ser cada vez mais identificadas. Acho que há mecanismos administrativos capazes de contornar esse problema e poderíamos voltar a ele posteriormente” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 25. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

transmissão *causa mortis*, e a questão deixou de ter grande relevância depois da proibição dos títulos ao portador, feita em 1990 pelo Plano Collor (Lei 8.021/1990).

Discutiu-se também sobre a alocação da imposição específica na competência tributária dos Estados – a exemplo do que já era feito nas Cartas constitucionais que previam a instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis*. Foram apresentadas como justificativa: a necessidade de garantir maior autonomia financeira aos Estados, aumentando suas competências tributárias<sup>87-88</sup>; e razões de subsidiariedade, já que os Estados têm maior aptidão para avaliar o valor dos bens, por estarem mais próximos à ocorrência do fato gerador<sup>89</sup>, e que a manutenção do imposto na competência dos Municípios geraria maiores conflitos interfederativos.<sup>90</sup> Em doutrina, Ricardo Lobo Torres ainda destaca a circunstância de já pertencer à competência dos Estados o processamento do inventário judicial.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> “Temos que dar impostos, para que as comunidades, os Estados e municípios mais ricos tenham condições de efetuar arrecadação. Também porque isto é importante para eles, que têm responsabilidade para com a sociedade brasileira. Devemos caminhar no sentido da progressividade. O Imposto sobre Herança e Doações tem que existir, sem dúvida alguma” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 25. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>88</sup> “Os Estados tiveram reforçada a sua competência tributária, transferindo-se para a sua área de atuação os atuais impostos únicos, através da ampliação do campo de incidências do Imposto de Circulação de Mercadorias, prevendo-se ainda a instituição de mais dois impostos, sobre transmissão causa mortis e doações de quaisquer bens ou direitos e sobre propriedade territorial rural” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 25. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura .asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>89</sup> “O imposto sobre doações e transmissões de propriedades por causa mortis parece-me válido, não como fonte de receita para a União e sim para os estados, por sua similitude com o imposto sobre transmissão inter vivos. Seria melhor conceder aos estados mais essa fonte de renda, mesmo porque quem conhece melhor o valor dos bens situados em determinado local, a fim de fazer sua avaliação, é a autoridade que está mais próxima deles” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 25. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>90</sup> “No caso do imposto causa mortis, qual foi o problema? Em geral, os bens das heranças não se localizam apenas num único município. Está certo? A pessoa, quando deixa uma herança, eu diria até que raramente seus bens todos estão no município. Quando se trata de herança vultosa, pessoalmente acho que a lei deve taxar. A cobrança do imposto deve ser progressiva. Então, o que acontece? Seria extraordinariamente complicado determinar o rateio entre o município onde se fizer o inventario e os vários outros onde houver bens. Ora o imposto tem de ser progressivo. Como resolver o problema da progressividade, o que vai para um e o que vai para o outro? Pareceu, tecnicamente, um problema de extraordinária complexidade” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, p. 56. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>91</sup> “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I, da CF), o que se compreende como prática de boa política fiscal, interagindo a Fazenda Pública com a Justiça Estadual que processa o inventário” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 221).

Apresentadas as disposições constitucionais específicas sobre o direito de herança e seu tratamento tributário e comparadas as suas previsões com a disciplina constitucional histórica do tema, passa-se a apreciar as razões teóricas que se colocam contra e a favor da tributação dessa materialidade. A análise crítica dos argumentos enunciados ao longo da seção seguinte será feita com base na doutrina liberal igualitária, eleita como marco filosófico deste trabalho, bem como a partir das escolhas realizadas pelo Constituinte brasileiro. Com isso, pretende-se elucidar as razões que levaram à eleição das heranças como base tributária na Constituição de 1988 e iniciar a construção de diretrizes para a exploração dessa materialidade.

## **2.2 Argumentos contrários à tributação da herança: uma análise a partir da doutrina liberal igualitária e da Constituição de 1988**

Como demonstrado à exaustão, a tributação das heranças foi uma escolha expressa do Constituinte brasileiro. A rigor, a defesa da imposição sobre essa base tributária, no sistema brasileiro, prescinde da superação de argumentos de inspiração libertária que considerem injusta qualquer imposição sobre as sucessões hereditárias.

No entanto, a busca de justificação filosófica para a escolha constitucional – cujos termos foram descritos no item anterior – é relevante para a aferição dos objetivos que ela visa alcançar e, conseqüentemente, do tratamento legislativo que essa base tributária deve receber. Em outras palavras, a verificação do grau ideal de tributação das heranças; da melhor forma de exploração dessa materialidade econômica pelo legislador tributário; e das preocupações e limites que devem orientar a sua atuação – todas essas questões que se pretende desenvolver a partir do próximo capítulo – dependem do conhecimento das razões que motivam a eleição desse fato como base de tributação.

Para isso, parece fundamental apreciar os argumentos que se pode formular contra a tributação das heranças. É por meio da resposta a esses argumentos que serão apresentadas as razões para a exploração tributária desse evento específico. É o que se passa a fazer.

### 2.2.1 Dupla tributação

Liam Murphy e Thomas Nagel relatam que, durante a campanha eleitoral para a Presidência dos Estados Unidos, George W. Bush fez questão de manifestar diversas vezes sua oposição ao “imposto sobre a morte”, expressão usada para qualificar o *estate tax* previsto pela legislação americana. No último debate da campanha, ao ser perguntado por que defendia a abolição do imposto, e não a mera restrição dos seus efeitos, Bush respondeu assim: “Na minha opinião, não é justo cobrar impostos duas vezes sobre os ativos das pessoas, qualquer que seja a condição social delas. É uma questão de justiça. Não é uma questão política, mas uma questão de princípios”.<sup>92</sup>

A afirmação do ex-presidente americano reflete um argumento comumente empregado em desfavor da eleição das heranças como hipótese de incidência tributária: o de que tal imposição representaria dupla tributação sobre um mesmo ativo, que já foi onerado com impostos sobre a renda durante a vida do seu titular. O argumento da dupla tributação parte do pressuposto de que o patrimônio transferido por sucessão *causa mortis* foi constituído a partir da renda auferida pelo *de cuius* em vida, e considera que, já tendo incidido imposto sobre esse montante, não caberia uma segunda imposição no momento em que a renda acumulada é transferida aos herdeiros por ocasião da morte do seu titular.

Em obra editada em 1938 e intitulada “Mitos e paradoxos da justiça tributária”, o italiano Luigi Einaudi já desvendava o mito da dupla imposição, qualificando-o como obsessão própria do cenário financeiro que a maioria vê onde não existe em realidade:

¿Acaso existe doble imposición por el hecho de ser llamados a pagar el erario, primero, el impuesto sobre la propiedad territorial y, luego, el complementario sobre la renta, y además los impuestos sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta? No, en ningún caso, porque el legislador tiene pleno derecho a recaudar 100 liras de una sola vez, o bien, a fragmentar su pago en três o en *n* cuotas, llamando, a una, impuesto sobre la renta de los terrenos; a otra, impuesto complementario sobre la renta, y a la tercera, o al conjunto de las terceras, impuestos sobre los diversos bienes de consumo: tabaco, sal, pan, gas, luz, café, bebidas alcohólicas, vehículos, etc., adquiridos por el contribuyente. Aquí no existe doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre diversos títulos de cobranza de una carga impositiva única, fraccionamiento querido en razón de la comodidad de la Hacienda pública y para hacer fácil la inclinación a pagar del contribuyente.<sup>93</sup>

<sup>92</sup> BUSH, George W.. Debate Presidencial, Washington University, St. Louis, 17 de outubro de 2000 apud MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 195.

<sup>93</sup> Em tradução livre: “Acaso existe dupla imposição pelo fato de ser chamados a pagar ao erário primeiro o imposto sobre a propriedade territorial, depois o imposto complementar sobre a renda, e ainda os impostos sobre os bens de consumo adquiridos com a mesma renda? Não, em nenhum caso, porque o legislador tem pleno direito a arrecadar 100 liras de uma só vez, ou bem a fragmentar seu pagamento em três ou em *n* quotas, chamando a uma imposto sobre a renda dos terrenos, à outra imposto complementar sobre a renda, e à terceira, ou ao conjunto das terceiras, impostos sobre os diversos bens de consumo: tabaco, sal, pão, gás, luz, café, bebidas alcoólicas, veículos etc., adquiridos pelo contribuinte. Aqui não existe dupla imposição, mas sim um mero fracionamento entre diversos títulos de cobrança de uma carga impositiva única, fracionamento querido em

A provocação é extremamente pertinente ao estudo do tema tratado nesta seção. A rigor, toda base econômica tributável advém da renda<sup>94</sup>, mas isso não impede que o legislador, nos limites da competência tributária definida na Constituição, determine a incidência de impostos sobre a renda auferida (IR); a renda aplicada na aquisição de mercadorias (ICMS) e serviços (ISS); a renda movimentada no mercado financeiro (IOF); a renda aplicada na aquisição onerosa de bens imóveis (ITBI); a renda acumulada (IPTU e ITR) etc.<sup>95</sup>

É certo que há na doutrina tributarista nomes importantes que defendem a inaptidão do patrimônio acumulado para servir de índice de capacidade contributiva.<sup>96</sup> O patrimônio, em sua origem, já teria sofrido a incidência de imposto de renda, e não haveria justificativa para que aqueles que não consomem toda a sua renda, mas a poupam parcialmente, sofram uma imposição especial pelo fato de terem acumulado patrimônio. Argumentações dessa espécie parecem ignorar que, num sistema em que as imposições sejam equilibradas entre as diversas materialidades econômicas, os indivíduos que optem por consumir de maneira mais extravagante, sem acumular patrimônio por meio da economia dos seus recursos, também sofrerão uma imposição especial pela via dos impostos sobre o consumo.

Ademais, a opção pela diminuição da tributação sobre os poupadores parece ter mais relação com opções de política legislativa, a depender das características sociais e econômicas da sociedade em dado momento, do que com princípios de justiça. E o número de impostos incidentes sobre cada ativo não parece ser o melhor critério para a aferição da justiça de um sistema tributário<sup>97</sup>, que pode ser mais bem avaliado a partir do tamanho da carga tributária que

---

razão da comodidade da Fazenda Pública e para facilitar a inclinação de pagar do contribuinte” (EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*. Barcelona, Ediciones Ariel, 1963, p. 93.).

<sup>94</sup> “Todos los impuestos (prestaciones pecuniarias) que hay y que ha habido – con independencia de su denominación y del objeto imponible mencionado por el legislador – son diversas manifestaciones del gravamen sobre la renta (acumulada)” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 32). Em tradução livre: “Todos os impostos (prestações pecuniárias) que há e que já houve – independentemente de sua denominação e do objeto imponible mencionado pelo legislador – são diversas manifestações do gravame sobre a renda (acumulada)”.

<sup>95</sup> “É comum que os ativos das pessoas sejam tributados ‘duas vezes’ por impostos diferentes. É o que acontece, por exemplo, quando um imposto sobre vendas recai sobre os gastos de alguém que já pagou imposto de renda, ou quando um imposto sobre a propriedade incide sobre um ativo comprado com uma renda já tributada. A questão de justiça que se aplica em casos como esses não é a da dupla tributação, mas a dos efeitos cumulativos dos impostos múltiplos” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 196).

<sup>96</sup> Para uma crítica aos impostos patrimoniais, ver TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Barcelona: Marcial Pons, 2002, capítulo 2.2.

<sup>97</sup> “Porém, esses princípios não podem ter relação com o número de vezes que um ativo é tributado. É difícil saber se essa objeção se deve à simples demagogia ou a uma confusão real. Os impostos não são como as penas

se impõe e da sua distribuição entre as materialidades econômicas, de acordo com as características do Estado e da sociedade que se examina.

De toda forma, a tributação sobre as heranças, especialmente nos moldes definidos na Constituição brasileira, é estranha a essa discussão. Ainda que se considere injusta a tributação simultânea da renda auferida e do patrimônio constituído a partir da sua economia – o que só se admite para argumentar –, a imposição de tributos sobre a herança se justifica pela manifestação de riqueza verificada em relação aos herdeiros, que ainda não suportaram nenhuma carga tributária em relação àqueles ativos.

Logo após questionar a legitimidade dos impostos patrimoniais, Klaus Tipke os distingue do imposto sobre herança e doação, que encontra sua justificação no aumento de capacidade econômica do herdeiro ou donatário. Destaca que os ingressos decorrentes do recebimento de herança constituem renda do ponto de vista econômico; e que o patrimônio acumulado pelo *de cuius* já foi tributado, mas não na pessoa do herdeiro.<sup>98</sup> Como afirmado por Joseph M. Dodge, “a justiça trata das cargas relativas entre as pessoas, não entre as coisas”.<sup>99</sup> E considerada a pessoalidade do imposto sobre as heranças, os impostos eventualmente pagos pelo *de cuius* não eximem os herdeiros de contribuir com base na capacidade contributiva por eles manifestada.<sup>100</sup>

A pessoalidade da tributação das heranças é destacada nas legislações contemporâneas por diversos fatores. Aliomar Baleeiro cita a discriminação dos herdeiros pelo grau de parentesco<sup>101</sup>; a isenção para pequenos quinhões; as reduções para herdeiros de idade avançada ou que não são ricos; a escala progressiva, segundo o vulto dos quinhões; a agravação do tributo,

---

criminais, que não podem ser impostas duas vezes pelo mesmo crime” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 196).

<sup>98</sup> “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene su justificación en el aumento de capacidad económica del heredero o donatario. El importe de la herencia no constituye renta procedente del mercado, pero es también renta desde el punto de vista económico. Es cierto que ya ha sido gravada, pero no en la persona del heredero o donatario” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 43). Em tradução livre: “O imposto sobre sucessões e doações tem sua justificação no aumento de capacidade econômica do herdeiro ou donatário. O importe da herança não constitui renda procedente do mercado, mas é também renda do ponto de vista econômico. É certo que já foi gravada, mas não na pessoa do herdeiro ou donatário”.

<sup>99</sup> “Fairness in taxation has to do with the relative tax burdens among people, not things” (DODGE, Joseph M.. Taxing Gratuitous Transfers Under a Consumption Tax. *Tax Law Review* 51, 1996, p. 563).

<sup>100</sup> Apesar de haver clara tendência de pessoalização da tributação da herança, deve ser ressalvada a posição, ainda dominante, daqueles para quem o ITCMD é um imposto real.

<sup>101</sup> Como visto acima, a Constituição é silente sobre o mecanismo da progressividade das alíquotas em função do grau de parentesco na tributação das heranças, e há decisão de órgão fracionário do STF em sentido contrário à possibilidade. Ver nota 81.

se o herdeiro reside em outro país; e a possibilidade de deduções de encargos de família.<sup>102</sup> Assim, constata-se que a tributação recai sobre o herdeiro pessoalmente considerado e sobre o montante por ele recebido, e não de forma única sobre o espólio.

No sistema brasileiro, a pessoalidade da tributação das heranças é destacada, principalmente, pela previsão do art. 35, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, que prevê que, “nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”. Embora seja controvertida a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas em função do grau de parentesco, o caráter pessoal do imposto sucessório é determinado pela materialidade econômica que ele visa alcançar: a manifestação de riqueza verificada individualmente em relação a cada herdeiro.<sup>103-104</sup>

A instituição de impostos de herança com caráter pessoal é uma tendência nos países desenvolvidos. Nesse sentido, Ken C. Messere destaca que, entre os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, os impostos sobre a herança cobrados de quem a recebe são hoje muito mais comuns do que os impostos sobre o espólio.<sup>105</sup> No sistema brasileiro, ainda que a matéria seja deixada à competência legislativa dos Estados, a pessoalização do imposto é evidenciada pela circunstância de que todos os 26 (vinte e seis) estados e o Distrito Federal definem o herdeiro como contribuinte do ITCMD. Quanto às doações, a única exceção é o Estado do Rio Grande do Sul, que elege o doador como contribuinte, salvo quando este tenha domicílio ou residência no exterior; hipótese em que o contribuinte será o donatário.<sup>106</sup> Todos os demais estados e o Distrito Federal apontam o donatário como contribuinte, ainda que indiquem o doador como responsável tributário.

<sup>102</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 165.

<sup>103</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 416 e 555; FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero, *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. São Paulo: RT, 2002, p. 63.

<sup>104</sup> “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 o subprincípios da progressividade e da personalização. (...) O princípio da personalização se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha da sucessão. (...) É a atuação desse princípio em diversos países que transforma o imposto causa mortis em um tributo pessoal quando antes era real” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 228).

<sup>105</sup> MESSERE, Ken C.. *Tax policy in OECD Countries*. Amsterdam: IBDF Publications, 1993, p. 302-305 apud MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 200.

<sup>106</sup> Lei Estadual 8.821/1989, art. 8º: “Contribuinte do imposto é:

I - nas doações:

a) o doador, quando domiciliado ou residente no país;

b) o donatário, quando o doador não for domiciliado ou residente no país”.

Como será visto adiante, a relevância da base tributária das heranças é filosoficamente justificada pelos efeitos cumulativos que esse evento determina em relação às gerações futuras. Assim, o objetivo visado pela exploração tributária das sucessões tem em conta a pessoa do herdeiro e os efeitos decorrentes da transmissão gratuita de bens em seu favor; e não a mera existência do patrimônio. O patrimônio objetivamente considerado já é tributado pelos impostos territoriais e, potencialmente, pelo imposto sobre grandes fortunas.

Sendo assim, o argumento da dupla tributação não apresenta força para afastar a legitimidade da escolha promovida pelo Constituinte brasileiro, que determinou a incidência de tributo em decorrência de fato demonstrador de riqueza por aquele que recebe a herança, e pelos efeitos desse fato, que serão analisados no momento oportuno.

### 2.2.2 Autonomia privada e direito de propriedade

O direito de propriedade e as faculdades que lhe são inerentes bem como a autonomia privada do titular do patrimônio costumam ser apontados como fundamentos do direito de herança. Caio Mario da Silva Pereira afirma que “a herança é o consectário lógico do conceito de propriedade privada”.<sup>107</sup> Orlando Gomes aponta que “a herança não é mais do que a extensão da propriedade privada além dos limites da vida humana”.<sup>108</sup> Carlos Roberto Barbosa Moreira destaca que a transmissibilidade integra o próprio conteúdo do direito de propriedade, sem a qual o proprietário não passaria de mero usufrutuário vitalício.<sup>109</sup>

Tal fundamentação leva alguns críticos da tributação da herança a afirmar que esta imposição seria indevida por representar intromissão estatal violadora do direito de propriedade e da autonomia privada. O direito de propriedade abrange a faculdade de dispor dos bens, inclusive para depois da morte, e a autonomia privada dá ao seu titular a prerrogativa de fazer o que quiser dos seus bens, sem que tenha que pagar algo ao Estado para isso.

---

<sup>107</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: direito das sucessões*. Vol. VI apud NANNI, Giovanni Ettore, *Direito das sucessões: noções e princípios fundamentais*. In: VENOSA, Silvio de Salvo; GAGLIARDI, Rafael Villar; NASSER, Paulo Magalhães. *10 anos do Código Civil: desafios e perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 798.

<sup>108</sup> GOMES, Orlando. *Sucessões*. 14ª ed.. São Paulo: Forense, 2007, p. 2.

<sup>109</sup> MOREIRA, Carlos Roberto Barbosa. Princípios constitucionais e o Direito das Sucessões. *Revista Forense*, v. 390, mar./abr. 2007, p. 47 apud MARTINS-COSTA, Judith. O direito sucessório na Constituição: a fundamentalidade do direito à herança. *Revista do Advogado*, n. 112, jul. 2011, p. 84.



Antes de tudo, é preciso ressaltar que a tributação da herança, nos termos do previsto na Constituição brasileira, não torna vazia as cláusulas de garantia do direito de propriedade e do direito à herança. Isso porque, ao tratar das limitações ao poder de tributar, o Constituinte vedou a utilização dos tributos com efeito de confisco (art. 150, IV). Dito isso, o argumento da autonomia privada e do direito de propriedade como impedimentos à tributação da herança só seria adequado sob a perspectiva de uma sociedade que reconhece direitos absolutos aos proprietários de bens e em que não se admitisse limites ao exercício da autonomia privada. Como visto no capítulo inicial deste trabalho, tais concepções se enquadram na filosofia libertária<sup>110</sup>, que desenvolve teorias de justificação do *status quo* da distribuição de bens existente na sociedade com base no processo de aquisição e transmissão de direitos que são tomados por absolutos.<sup>111</sup>

No entanto, estas premissas não estão albergadas pela ordem constitucional brasileira. O direito de herança erigido a cláusula fundamental pela Constituição de 1988 não se fundamenta em direitos absolutos de propriedade, nem se justifica pela autonomia ilimitada dos indivíduos.<sup>112</sup> Os institutos do direito civil são informados por princípios e valores supralegais – como a função social da propriedade e dos contratos, que afetam especificamente o direito de propriedade e a autonomia privada –, que justificam limitações ao exercício de direitos e desautorizam a afirmação de que estes sejam absolutos.

O direito do proprietário de dispor dos seus bens, em vida ou para depois da morte, também pode ter seu exercício limitado por valores que sejam caros à ordem constitucional. Assim, o art. 548 do Código Civil estabelece a nulidade da doação de todos os bens feita sem reserva de parte, ou renda suficiente para a subsistência do doador. Quanto ao direito de disposição dos bens para depois da morte, exemplo que pode ser colhido do próprio direito civil

---

<sup>110</sup> “Não há dúvida de que também está em ação aí um libertarismo vulgar: se os doadores têm plenos direitos sobre seus bens, têm também o direito de substituir seu próprio consumo pelo consumo de outro – sem ter de pagar por isso” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 200).

<sup>111</sup> “Embora Nozick permita-nos especificar a distribuição inicial de posses, ele supõe que, por meio dela, estejamos distribuindo direitos de propriedade plenos sobre estas posses, como exigido por sua teoria preferida de regras Justas. Esta suposição, porém, é enganosa, já que nossa teoria preferida de regras justas pode não envolver a distribuição de tais direitos específicos a pessoas específicas” (KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 129).

<sup>112</sup> “El derecho de sucesión no es el corolario de la autonomía de la voluntad y del absolutismo del derecho de propiedad. Descansa sobre la necesidad de proteger a la familia y el patrimonio que debe estar afectado” (MAZEAUD e MAZEAUD apud DAIBERT, Jefferson. *Direito das sucessões*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 6). Em tradução livre: “O direito de sucessão não é o corolário da autonomia da vontade e do absolutismo do direito de propriedade. Descansa sobre a necessidade de proteger a família e o patrimônio que lhe deve estar afetado”.

é a garantia da legítima em favor dos herdeiros necessários, que limita a liberdade de testamento à metade do patrimônio do testador. O art. 1.846 do Código Civil prevê que “pertence aos herdeiros necessários, de pleno direito, a metade dos bens da herança, constituindo a legítima”.

A previsão da legítima é fundamentada na proteção patrimonial da família<sup>113</sup>; na exigência de socialização do direito<sup>114</sup>; no dever de assistência que os pais têm em relação aos filhos menores, e os filhos maiores têm em relação aos pais; no dever de assistência mútua entre os cônjuges<sup>115</sup> etc.. O italiano Enrico Cimbali, citado por Orlando Gomes, por Dolor Uchoa Barreira e por Pedro Croft de Moura, menciona ainda a colaboração dos membros da família para a conservação da propriedade como elemento a justificar a cota legitimária.<sup>116-117</sup>

A teoria desenvolvida por Cimbali afirma que o direito de propriedade é composto de três elementos subjetivos, que concorrem para a sua formação e garantia: o elemento individual, que atua na sua aquisição; o elemento familiar, que colabora com a sua conservação; e o elemento social, desempenhado pelo Estado, que coordena todas as partes do conjunto e garante o exercício do direito. Com a morte do titular, cada um dos três elementos reivindica a sua parte na propriedade. Enquanto o elemento individual determina a cota disponível da herança, o elemento familiar impõe a existência da legítima, e o elemento social fundamenta o imposto de sucessão.<sup>118</sup>

---

<sup>113</sup> MARTINS-COSTA, Judith. O direito sucessório na Constituição: a fundamentalidade do direito à herança. *Revista do Advogado*, n. 112, jul. 2011, p. 84.

<sup>114</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil Comentado*. Vol. VI apud BENJÓ, Simão Isaac. A legítima. *Revista de Direito Renovar*, n. 2, mai./ago. 1995, p. 80.

<sup>115</sup> NEVES, Rodrigo Santos. O princípio da intangibilidade da legítima. *Revista Jurídica*, n. 375, jan., 2009, p. 63.

<sup>116</sup> “Cimbali, tomando-o como uma projeção do direito de propriedade, o considera formado pela combinação harmônica de três fatores: a) o elemento individual; b) o elemento familiar; c) o elemento social. O primeiro dita a necessidade de ser de uma só pessoa a gestão do que compõe o objeto do direito. O segundo impõe colaboração e coesão dos membros do grupo da família em torno da propriedade. E o terceiro, finalmente, constitui o organismo coordenador de todas as partes que integram o conjunto, ao qual dá garantia” (BARREIRA, Dolor Uchoa. *Sucessão legítima*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 20-21).

<sup>117</sup> “Esclarece Cimbali que a propriedade se constitui sob o impulso de fatores que concorrem para sua formação e garantia. O elemento individual prepondera em sua aquisição. O familiar, na sua conservação. O social, em sua garantia. Enquanto vive, os três fatores compartilham das utilidades da propriedade. Por sua morte, cada um dos três reivindica a parte que lhe cabe” (GOMES, Orlando. *Sucessões*. 14ª ed.. São Paulo: Forense, 2007, p. 3).

<sup>118</sup> “Cimbali, citado por José Tavares, construiu uma sugestiva teoria do Direito Sucessório. Segundo essa teoria, no direito de propriedade há elementos objectivos (direitos reais ou faccionários) e diversos fatores ou coeficientes (elementos subjectivos) que, em diversa proporção, concorrem para a sua formação e garantia. Os elementos subjectivos são três: o individual, o familiar e o social. O imposto de sucessão funda-se no elemento social; a cota disponível no elemento individual; e a cota legitimária encontra o seu fundamento no elemento familiar da propriedade” (MOURA, Pedro Croft de. Rescisão das doações inoficiosas. *Revista da Ordem dos Advogados*, n. 3 e 4, 1948, p. 142).

Na ordem constitucional brasileira, a limitação à autonomia privada e ao direito de propriedade determinada pela imposição de tributos sobre a sucessão hereditária encontra fundamento mais evidente no controle da concentração das riquezas do que na contrapartida ao sistema de garantia de direitos de propriedade; embora haja quem a fundamente na função social da propriedade.<sup>119</sup> Como será visto adiante, a transmissão de patrimônios por herança é um dos principais elementos determinantes da disposição dos bens numa sociedade; e, na sociedade brasileira, tal disposição se caracteriza pela alta concentração de renda.<sup>120</sup> Por outro lado, a Constituição assume o compromisso de redução das desigualdades sociais, além da erradicação da pobreza e da construção de uma sociedade justa – todos esses, eleitos objetivos fundamentais da República, no art. 3º.

Diante desses fatores, a necessidade de regulação dos efeitos cumulativos da sucessão hereditária se soma aos objetivos fiscais apresentados no ponto anterior e se apresenta como um dos mais importantes fundamentos da eleição das heranças como base tributária pelo Constituinte brasileiro. Assim, além de caracterizar manifestação de riqueza passível de tributação legítima, como demonstrado no item anterior, a transferência *causa mortis* tem sua tributação justificada pela repercussão desse evento nos níveis de concentração de renda na sociedade. Por tudo isso, resta demonstrada a existência de motivo adequado e suficiente a justificar a limitação que se impõe ao direito de legar ou ao direito de herdar por meio da tributação.

### 2.2.3 Autodeterminação

Na sequência da proposta estabelecida para esta seção, é necessário apreciar o argumento da defesa da autodeterminação dos indivíduos como impedimento à tributação das heranças pelo Estado. A autodeterminação é a liberdade dos indivíduos de conduzir suas vidas e realizar suas escolhas fundamentais de acordo com suas próprias concepções de bem, sem a interferência de terceiros. A importância conferida à autodeterminação pelas sociedades

---

<sup>119</sup> “O direito de herança (...) vincula-se ainda com a regra do art. 150, inciso IV, que exclui o confisco. Se o Estado pode, fundado na função social da propriedade (art. 5º, inciso XXIII, e art. 170, inciso III) instituir tributos sobre o patrimônio, não pode, todavia, utilizar tributo com efeito de confisco” (MARTINS-COSTA, Judith. O direito sucessório na Constituição: a fundamentalidade do direito à herança. *Revista do Advogado*, n. 112, jul. 2011, p. 84).

<sup>120</sup> Ver ponto 2.3, *infra*.

influenciadas pelo libertarismo leva à construção de um argumento pelo qual a tributação das heranças, por importar em restrição ao direito de propriedade e às escolhas do indivíduo sobre a forma de administração dos seus bens, seria condenável por desrespeitar esse valor.<sup>121</sup>

Os indivíduos possuem a liberdade de escolher entre uma vida de gastos extravagantes ou de hábitos mais austeros com vistas à formação de um patrimônio para assegurar o futuro de sua família; ou mesmo entre uma vida mais ou menos dedicada ao trabalho, com o sacrifício ou a preservação de momentos de lazer. A imposição pelo Estado de tributos sobre a herança deixada pelo indivíduo para os seus sucessores importaria em discriminação contra aqueles que preferiram trabalhar mais e economizar para formar um patrimônio familiar e, portanto, consistiria em limitação indevida à autodeterminação individual.

A premissa adotada por tal argumentação é acertada. Com efeito, a decisão estatal de impor tributos sobre a transmissão hereditária de patrimônios pode influenciar a autodeterminação dos indivíduos. No entanto, a conclusão pela existência de uma influência *indevida* é incorreta, já que a limitação imposta à autodeterminação na hipótese é amplamente justificada. Em primeiro lugar, é importante ressaltar que a restrição que a adoção da herança como base tributária impõe à autodeterminação do titular do patrimônio é de grau bastante limitado. Com base num modelo que preveja níveis de isenções razoáveis em respeito à privacidade e à proteção da família (v. item 2.2.4, *infra*), estariam submetidas à tributação apenas as transferências que, por sua monta, determinem efeitos cumulativos relevantes. Esses grandes patrimônios em geral são construídos ao longo de gerações a partir de transferências hereditárias anteriores, de modo que não necessariamente a sua formação envolveu especial disposição do autor da herança para o trabalho e austeridade, em detrimento do lazer e consumo.

Ainda que assim não fosse, a impossibilidade de tributação em nível confiscatório, como uma primeira barreira mais extrema, e o estabelecimento do grau de incidência em nível não excessivo<sup>122</sup>, como uma barreira mais sofisticada, constituem limitação suficiente à manutenção da liberdade de escolha pelo indivíduo, já que a sua dedicação à acumulação de bens ainda será recompensada pelo aumento do seu bem estar e dos seus sucessores. Nesse sentido, Will

---

<sup>121</sup> “Os libertários afirmam que os programas de bem-estar social liberais, ao limitarem os direitos de propriedade, limitam indevidamente a autodeterminação das pessoas. Portanto, a remoção dos programas de redistribuição do bem-estar social (Nozick) ou sua limitação a um mínimo absoluto (Fried) seria um progresso em termos de autodeterminação” (KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 156).

<sup>122</sup> Não cabe nesse ponto indicar qual seria esse grau, mas apenas ressaltar que os valores fundamentais que poderiam ser violados pela tributação das heranças são resguardados por meio da sua observância, sem que seja necessário cogitar do afastamento dessa base de tributação. No entanto, a parte final do capítulo 3 se dedicará à construção de diretrizes sobre o grau ideal de tributação das heranças.

Kymlicka afirma que as medidas de redistribuição de bens restringem apenas a autodeterminação daqueles que estão em boa situação e o fazem em um grau limitado, que não afeta parcela essencial do valor liberdade.

Em segundo lugar, e mais importante, essa restrição à autodeterminação se justifica por ter como objetivo justamente a promoção de autodeterminação em favor daqueles que não a tem. Parte da teoria de Rawls consiste na criação de uma regra de prioridade pela qual se atribui primazia ao primeiro princípio de justiça, que trata da liberdade igual. Assim, as liberdades básicas só podem ser restringidas em nome da própria liberdade.<sup>123</sup> A restrição imposta à liberdade do autor da herança pela sua tributação tem por objetivo principal o controle dos efeitos que a sucessão hereditária produz sobre as liberdades de terceiros, e a promoção dos recursos e liberdades necessários à autodeterminação das demais pessoas que antes não a tinham.

A restrição não é imposta com vistas à maximização da utilidade geral, a partir da consideração da utilidade marginal decrescente do capital; e também não tem por objetivo tornar a distribuição de bens na sociedade igual entre todos.<sup>124</sup> O que justifica a eleição da herança como base de tributação estatal é a regulação dos limites da concentração de riquezas e uma distribuição mais equitativa dos meios necessários ao exercício da autodeterminação. A autodeterminação exige recursos e liberdades mínimos sem os quais o indivíduo é incapaz de realizar suas escolhas existenciais e perseguir seus objetivos de acordo com a sua concepção de bem, ainda que não lhe seja imposta nenhuma limitação formal.

A autodeterminação exige recursos, assim como direitos sobre nosso ser físico. Só podemos perseguir nossos projetos mais importantes, livres das exigências dos outros, se não formos forçados pela necessidade econômica a aceitar quaisquer condições que outros nos imponham em troca do acesso a recursos necessários. Como a autodeterminação significativa exige tanto recurso quanto liberdades e como cada um de nós tem uma existência separada, cada pessoa deveria ter um direito igual a esses recursos e liberdades.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> “Primeira regra de prioridade (a prioridade da liberdade): Os princípios de justiça devem ser dispostos em ordem lexical e, portanto, só se podem restringir as liberdades básicas em nome da própria liberdade” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 376).

<sup>124</sup> “Os impostos sobre heranças e a tributação progressiva da renda, por exemplo, não dependem da ideia de que os indivíduos têm funções de utilidade semelhantes que satisfaçam o princípio do valor marginal decrescente. O objetivo do setor de distribuição não é, evidentemente, maximizar o saldo líquido de satisfação, mas estabelecer instituições de fundo justas” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 349).

<sup>125</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 156.

A concentração de riquezas determinada pelas sucessivas transmissões hereditárias pode comprometer as liberdades básicas dos integrantes de uma sociedade e comprometer o controle que as pessoas devem ter sobre os projetos centrais de sua vida.<sup>126</sup> Assim, a preocupação com aspectos mais essenciais da autodeterminação das pessoas que não se beneficiaram de transmissões hereditárias relevantes justifica a parcial restrição que se impõe, pela tributação, à liberdade de acumular patrimônio em favor de herdeiros. Há liberdades mais importantes que outras; e a limitação de liberdade imposta pela tributação da herança não atinge o cerne da autodeterminação, enquanto a inexistência dessa tributação poderia fazê-lo.<sup>127</sup>

É certo que a busca de fundamento material para a tributação da herança na promoção da autodeterminação daqueles que não herdaram está diretamente relacionada a uma política de gastos públicos que privilegie os menos favorecidos, como condição imprescindível. Sem que se estabeleça o adequado dispêndio dos recursos obtidos com a exploração dessa materialidade, o controle da concentração de riquezas por meio da tributação pode não ser efetivo e não promover os ideais de justiça que justificam a intervenção estatal. Ainda assim, não se pode afirmar a autodeterminação dos indivíduos que acumulam patrimônio como um fundamento para deslegitimar a tributação das heranças.

Assim como ocorre com o argumento apreciado no item anterior, a força de tal alegação só se sustenta caso adotada uma concepção libertária que confira ao indivíduo direitos absolutos sobre o seu patrimônio; o que não ocorre na ordem constitucional brasileira. Assim, refutada a aptidão da autodeterminação como elemento impeditivo da tributação das heranças, passa-se ao último fundamento de críticas escolhido para apreciação.

---

<sup>126</sup> “Como já foi definido, a igualdade eqüitativa de oportunidades significa certo conjunto de instituições que assegura oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas de motivações semelhantes e que mantém cargos e posições abertos a todos, com base nas qualidades e nos esforços razoavelmente relacionados com os deveres e tarefas pertinentes. São essas instituições que correm risco quando as desigualdades de riqueza excedem certo limite; e, da mesma forma, a liberdade política tende a perder o valor e o governo representativo a só existir nas aparências” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 346).

<sup>127</sup> “Um regime liberal que tributa as recompensas desiguais de talentos imerecidos realmente limita a autodeterminação de algumas pessoas. Trata-se, porém, de um limite aceitável. Ser livre para escolher a própria carreira é crucial para a autodeterminação, mas ser livre da tributação das recompensas auferidas de talentos naturais imerecidos não é. Mesmo que nossos proventos sejam tributados em conformidade com os princípios rawlsianos, ainda teremos uma parcela eqüitativa de recursos e liberdades com os quais controlar as características essenciais de nossa vida. Tributar a renda proveniente do exercício dos talentos naturais não desfavorece ninguém ineqüitativamente na sua posse substantiva de si mesmo, na sua capacidade de agir segundo sua concepção de si mesmo” (KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 157).

### 2.2.4 Privacidade e proteção da família

A família, base da sociedade, tem proteção especial do Estado; é o que dispõe o art. 226 da Constituição. A relevância dos vínculos familiares; a responsabilidade dos ascendentes pelo sustento dos descendentes, e vice versa; a solidariedade familiar<sup>128</sup>; e o estímulo ao desenvolvimento de atividades produtivas pelo homem com vistas à formação de um patrimônio familiar<sup>129</sup> também são apontados como fundamentos do direito das sucessões.

A preservação de tais fundamentos também é apontada como circunstância contrária à tributação – ou à majoração do grau de tributação – das heranças. A apropriação pelo Estado de parcela do patrimônio deixado pelo autor da herança aos seus herdeiros comprometeria a solidariedade familiar no seu aspecto econômico<sup>130</sup>; prejudicaria a preservação do patrimônio familiar; e retiraria do homem a avidez de produzir em favor da sua descendência. Afinal, “as abelhas e as formigas trabalham e acumulam mais para a descendência do que para si próprias”.<sup>131</sup>

Nesse ponto, mais uma vez é necessário indicar a vedação ao confisco e o estabelecimento de um grau de incidência não excessivo como parte das limitações adequadas

---

<sup>128</sup> “A família cria vínculos estreitos entre os seus membros, naturalmente mais apertados em relação àqueles com que se tem convivência muito próxima, mas que não deixam de existir também, normalmente, em relação aos restantes até certo grau de parentesco. Existem recíprocos afectos e deveres, há um vínculo de solidariedade. E a família não é uma realidade transitória, mas permanente, não tem existência efêmera: superando o tempo perpetua-se através de gerações, constitui uma transcendente unidade que liga o passado ao futuro. As pessoas bem formadas são legitimamente ciosas do bom nome da família que herdaram e desejam herdar. Isto justifica que, pelo menos no silêncio do proprietário, os bens sejam atribuídos por morte dele à família: ao cônjuge e aos parentes segundo certa ordem. A função social da propriedade manifesta-se aqui no destino familiar, nesse seu encaminhamento post mortem para o grupo primário de que o falecido fazia parte” (TELLES, Inocêncio Galvão. *Direito das sucessões: noções fundamentais*. 6ª ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 266-267 apud NANNI, Giovanni Ettore, *Direito das sucessões: noções e princípios fundamentais*. In: VENOSA, Silvio de Salvo; GAGLIARDI, Rafael Villar; NASSER, Paulo Magalhães. *10 anos do Código Civil: desafios e perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 800).

<sup>129</sup> “É óbvio que se retirarmos do homem o estímulo que o anima à luta – constituir um patrimônio, uma garantia aos seus e a si mesmo – ele se acomodará à inatividade ou a terá para assegurar a própria sobrevivência. O direito de sucessão ou hereditário, é assim uma necessidade social, é uma imposição do próprio interesse instintivo do indivíduo pelo futuro de sua família” (DAIBERT, Jefferson. *Direito das sucessões*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 7). Ver também HATEM, Daniela Soares. Das críticas e dos argumentos favoráveis ao direito à herança. *Revista de Direito Privado*, n. 39, jul./set. 2009, p. 94-95.

<sup>130</sup> “Há conexão, pois, com o art. 226 constitucional, apresentando-se o direito de herança como um aspecto da proteção patrimonial da família (compreendida institucionalmente) ao concretizar um aspecto do Princípio da Solidariedade Econômica entre os membros da entidade familiar” (MARTINS-COSTA, Judith. O direito sucessório na Constituição: a fundamentalidade do direito à herança. *Revista do Advogado*, n. 112, jul. 2011, p. 84).

<sup>131</sup> DAIBERT, Jefferson. *Direito das sucessões*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 7.

a impedir que sejam comprometidos os fins visados pelo instituto da herança com relação ao valor da família.<sup>132</sup> A retirada de parcela não confiscatória e não excessiva do patrimônio para pagamento dos tributos incidentes sobre a transmissão hereditária não elimina o direito de herança; não retira do indivíduo a segurança de que parcela essencial do patrimônio por ele constituído será repassada aos seus entes queridos; não inviabiliza – ou não deve inviabilizar – a existência do patrimônio familiar; e não prejudica – ou não deve prejudicar – o dever de assistência eventualmente existente entre o autor da herança e os herdeiros.

Quanto a esses dois últimos pontos, a preservação dos interesses em jogo pode depender, além da vedação ao confisco e do grau adequado de imposição, da previsão de isenções razoáveis e de esquemas especiais de pagamento dos tributos. A preservação de patrimônio familiar que tenha potencial produtivo, mas não garanta liquidez necessária para suportar os impostos devidos pode depender do desenho de um sistema tributário que permita o pagamento diferido da obrigação.<sup>133</sup> De forma semelhante, o valor correspondente aos deveres de assistência e sustento entre os familiares, ou mesmo ao núcleo da solidariedade familiar, pode ser garantido por meio de isenções tributárias<sup>134</sup> que façam com que a imposição só incida sobre os montantes transferidos além de determinado valor, que pode variar conforme o grau de parentesco existente entre o *de cuius* e o beneficiário.

Essas são questões atinentes ao desenho do sistema tributário, que devem ingressar na consideração do legislador infraconstitucional, mas que não têm a aptidão de tornar ilegítima a escolha das heranças como base de tributação. Se é certo que os valores considerados no argumento de proteção à família podem ser vulnerados por uma tributação inadequada das

---

<sup>132</sup> Ver nota 122.

<sup>133</sup> “It can be argued that the need for liquidity to pay taxes on large wealth transfers would create economic distortions. It is true that a tax that requires a forced sale on unfavorable terms or at a ‘distress’ price results in the destruction of wealth to the seller, although the buyer would obtain a corresponding gain. This scenario poses a problem of tax administration, that is, allowing the deferral of tax payments with interest, or the like, for good cause, but is not a reason for rejecting the entire tax” (DODGE, Joseph M.. Beyond estate and gift tax reform: including gifts and bequests in income. *91 Harvard Law Review*. 1978, p. 1199). Em tradução livre: “Pode-se alegar que a necessidade de liquidez para pagar tributos na transferência de grandes riquezas criaria distorções econômicas. É verdade que um tributo que requeira uma venda forçada em termos desfavoráveis ou a preço de necessidade resulta na destruição da riqueza para o vendedor, embora o comprador obtenha um ganho correspondente. Esse cenário apresenta um problema de administração tributária, ou seja, permite o diferimento do pagamento de tributos com juros, ou similares, por uma boa causa, mas não é motivo para rejeitar todo o imposto”.

<sup>134</sup> “E o papel crucial da família – inclusive obrigatório por lei – na criação dos filhos exige que quaisquer transferências que possam ser consideradas como feitas para o sustento dos filhos não sejam tributadas sobre aquele que as recebe. Considerações semelhantes justificam a isenção das transferências entre cônjuges e, provavelmente, a isenção dos legados deixados ao cônjuge vivo” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 200-201).



heranças, também é certo que a imposição de tributos sobre essa hipótese de manifestação de riqueza se justifica amplamente por argumentos fiscais e extrafiscais. Assim, a solução para conflitos eventualmente existentes entre a necessidade de tributação e os riscos por ela determinados deve ser buscada por meio de um desenho ideal do sistema de tributação; e não pela eliminação da base tributária.

Murphy e Nagel citam ainda uma ideia de privacidade da transferência como possível fundamento de uma noção intuitiva de que as transmissões gratuitas não deveriam ser tributadas:

Mas a noção intuitiva de que os recebimentos gratuitos não devem ser tributados pode ter outra origem. Talvez se pense que essas transferências se dão no domínio privado, num domínio em que o governo não deve se intrometer. Mesmo que as transferências não ocorram entre membros da mesma família, não são oferecidas a qualquer pessoa. Os frutos do trabalho e dos investimentos, por outro lado, são adquiridos na esfera pública, onde as transações são feitas à vista de todos e o papel regulador do governo é aceito por todos.<sup>135</sup>

A preocupação com a privacidade é considerada legítima pelos autores, que ressaltam a necessidade de evitar a excessiva intromissão burocrática no tratamento das doações e legados. Porém, advertem que as transmissões gratuitas só se limitam ao domínio privado até determinado ponto. O argumento da privacidade justificaria a existência de isenções para pequenas doações ou para a herança de pequenos patrimônios; no entanto, a transferência de grandes riquezas entre gerações, por produzir efeitos cumulativos relevantes do ponto de vista público, não se habilita como circunstância a exigir a proteção da privacidade contra a tributação dos herdeiros.<sup>136</sup>

Sobre as consequências desses efeitos cumulativos, Michael Sandel destaca que o aumento da desigualdade entre ricos e pobres enfraquece a solidariedade existente entre os membros de uma comunidade. Os abastados tendem a se afastar de instituições e serviços públicos e a se isolar em centros privados, fazendo uso apenas de préstimos privados, inclusive

<sup>135</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 200.

<sup>136</sup> “Porém essas preocupações não justificam uma imunidade tributária total das transferências gratuitas. A ideia de que o governo ‘não deve se intrometer’ em nossas transações pessoais, efetuadas fora do mercado, baseia-se num erro. O bom governo não possibilita somente a existência da sociedade civil, mas também a de uma vida pessoal satisfatória. Chega um ponto, porém, em que as transações privadas têm efeitos cumulativos importantes do ponto de vista público, e devem portanto ser acompanhadas pela sociedade. Nesse ponto, aquilo que é pessoal se torna político e sai da esfera privada que, com toda razão, é legalmente protegida contra as intromissões do governo. A maioria das doações interpessoais não produzem grandes consequências econômicas, mas a transmissão de uma riqueza real entre gerações as produz; não se pode exigir a proteção da privacidade contra a tributação dos grandes herdeiros” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 201).

serviços de segurança. Essa tendência tem por resultado o esvaziamento do domínio público, da noção de solidariedade e do senso de comunidade necessários ao desenvolvimento da cidadania democrática.<sup>137</sup>

Se, por um lado, é necessário preservar as demandas da solidariedade familiar por meio da construção de um sistema de tributação das heranças que não desconsidere as suas exigências; por outro, é necessário que essa base de tributação exista e seja adequadamente explorada, sob pena de se pôr em risco a solidariedade social. Deve-se ter em conta que é objetivo fundamental da República brasileira a construção de uma sociedade solidária (art. 3º, I, da Constituição).

Sendo assim, apresentadas as respostas aos possíveis argumentos formulados contra a tributação das heranças, passa-se a tratar dos efeitos cumulativos determinados pela transmissão de patrimônio entre gerações e das consequências da ausência de uma regulação eficiente desse evento.

### **2.3 Os efeitos nocivos da cumulação determinada pela transmissão hereditária: a escolha do Constituinte brasileiro**

No item anterior, foi mencionado que as teorias liberal igualitárias destacam os efeitos cumulativos provocados pela transferência intergeracional de patrimônios a causa de morte. As sucessivas transmissões hereditárias realizadas de geração em geração, desacompanhadas de um esquema de regulação estatal desses eventos, determinam um aumento da desigualdade sócio econômica existente entre ricos e pobres, que produz consequências políticas, sociais e econômicas. O aumento da concentração de riquezas e a influência da sucessão hereditária nesse fenômeno são explicados em termos econômicos pelo francês Thomas Piketty.

A partir da evolução da renda e do capital nos últimos dois séculos, Thomas Piketty demonstra que a tendência natural do capitalismo é a de acentuar a concentração de renda, já que, com o passar do tempo, o dinheiro acumulado se reproduz sem que o seu titular precise empenhar esforços, e o faz numa velocidade mais rápida que o acúmulo da renda proveniente do trabalho.

Essa seria uma contradição lógica fundamental do sistema capitalista, decorrente do fato

---

<sup>137</sup> SANDEL, Michael J.. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 17ª ed.. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2015, p. 328.

de que o índice de rendimento do capital pode ser forte e continuamente mais elevado do que o índice de crescimento da renda e da produção. A manutenção da desigualdade entre esses fatores por período de tempo prolongado, faz com que “os patrimônios originados no passado se recapitalizem mais rápido do que a progressão da produção e dos salários”.<sup>138</sup> Com isso, os empresários tendem inevitavelmente a se transformar em rentistas e a dominar aqueles que não possuem patrimônio acumulado.

À exceção dos períodos que sucederam as duas guerras mundiais e a Crise de 1929 – explicados por Piketty como acidentes históricos que alteraram a tendência do sistema capitalista à acumulação de riquezas<sup>139</sup> –, a concentração de rendas sempre esteve em ascensão e, nas duas últimas décadas, chegou a níveis comparáveis com aqueles existentes na sociedade dos rentistas do século XIX.

Piketty explica que, em razão da queda nos índices de crescimento econômico nas últimas décadas do século XX, as heranças voltaram a desempenhar um papel importante no processo de acumulação de rendas. Quando o índice de rendimento do capital é mantido em patamar mais alto que o índice de crescimento da economia, a tendência quase inevitável é de que os patrimônios originados no passado – e transmitidos por herança – predominem em relação à poupança. Nas palavras do economista francês, “as riquezas vindas do passado progridem automaticamente mais rápido – sem que seja necessário trabalhar – do que as riquezas produzidas pelo trabalho, a partir das quais é possível poupar”.<sup>140</sup>

A tendência, verificada desde o fim do século passado, é acentuada pela redução paulatina na progressividade da tributação das rendas e heranças, que poderia servir como elemento de controle e regulação do efeito identificado. Ao comparar a composição do patrimônio das pessoas em relação aos dados referentes aos últimos séculos, constata-se que, a partir dos anos 2000-2010, a herança voltou a ostentar uma importância que não se via desde o século XIX. Enquanto nos anos 1950-1960, a herança representava, em média, de 8 a 10% dos recursos totais de uma pessoa; na última década, ela responde por 22 a 24% do patrimônio individual<sup>141</sup>.

A necessidade de regulação das transmissões hereditárias, como forma de controle do

---

<sup>138</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 555.

<sup>139</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento* 3. 2015, p. 5. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acesso em: 14 abr. 2016.

<sup>140</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 369.

<sup>141</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 395-397.

índice de desigualdade existente nas sociedades, também é defendida por John Rawls.<sup>142</sup> Conforme já exposto acima, Rawls defende a necessidade de correção, gradual e contínua, da distribuição de riquezas a fim de “impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”.<sup>143</sup> O filósofo esclarece que a herança desigual de riquezas não é mais injusta que a herança desigual de inteligência, e, nessa medida, a desigualdade é legitimada, com base no princípio da diferença, a partir das vantagens que confere aos menos afortunados. No entanto, para a realização do princípio da liberdade igual e da igualdade equitativa de oportunidades, faz-se necessário o controle social das doações e heranças.

O princípio da liberdade igual é enunciado como o primeiro princípio de justiça na teoria de Rawls; ele determina que cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdade para as outras pessoas.<sup>144</sup> Para Rawls, a ausência de regulação das transmissões hereditárias coloca as liberdades iguais em risco, porque a acumulação de riquezas daí advinda determina concentração de poder capaz de comprometer a liberdade política e as instituições democráticas.

Além disso, a garantia da igualdade equitativa de oportunidade também é comprometida pela excessiva desigualdade de riqueza. A igualdade equitativa de oportunidade é parte do segundo princípio de justiça de Rawls e dispõe que as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de modo que estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos.<sup>145</sup> O princípio demanda, então, a existência de instituições que assegurem oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas de motivações semelhantes e que mantenham cargos e posições abertos a todos.

O perigo imposto às instituições que devem garantir a igualdade equitativa de oportunidades tem relação direta com outras espécies de liberdades, tal como a autodeterminação de que se tratou no ponto 2.2.3. Os indivíduos excluídos da igualdade de oportunidades significativas, que não têm acesso a recursos de educação e cultura adequados, podem não vir a formar convicção a respeito das diferentes concepções de vida e a perder o

---

<sup>142</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 345-354.

<sup>143</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 345-346.

<sup>144</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 73.

<sup>145</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 73.

controle de suas escolhas existenciais; tais como a opção por uma carreira.<sup>146</sup> Esta parece ser a razão pela qual Rawls, num primeiro momento, relaciona o controle social das heranças à igualdade equitativa de oportunidades – segundo princípio –<sup>147</sup>, mas depois a vincula estritamente às instituições de liberdade igual – primeiro princípio.<sup>148</sup>

A preocupação com o risco que a concentração excessiva de riquezas impõe às instituições e aos serviços públicos também é manifestada por Michael Sandel.<sup>149</sup> O autor indica que “quando a desigualdade cresce, ricos e pobres levam vidas cada vez mais distintas”. Os ricos mandam seus filhos para escolas particulares; frequentam academias privadas e centros privados de lazer; fazem uso de serviços privados de transporte; e até sua segurança nos condomínios residenciais depende pouco da polícia. Os serviços e espaços públicos acabam sendo deixados apenas àqueles que não têm condições de custear a contratação de prestações particulares. Com isso, além do efeito cívico de esvaziamento da solidariedade e da cidadania democrática – já apontado no item 2.2.4 –, os serviços públicos restam deteriorados, já que os indivíduos que têm recursos para custeá-los não precisam dele e não têm interesse em fazê-lo com seus impostos.

Tudo isso explica a decisão do Constituinte de erigir a redução dos índices de desigualdade social a objetivo expresso da República. A excessiva desigualdade social – da qual a transmissão hereditária de patrimônio entre gerações é uma determinante – gera efeitos nocivos em diversos planos. No plano político, além de determinar o desinteresse gradual da população pelas decisões políticas<sup>150</sup>, a excessiva concentração de riquezas nas mãos de uns

---

<sup>146</sup> KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 261.

<sup>147</sup> “A finalidade desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 345-346).

<sup>148</sup> “As duas partes do setor de distribuição decorrem dos dois princípios de justiça. O imposto sobre a herança e sobre a renda com taxas progressivas (quando necessário) e a definição legal dos direitos de propriedade devem assegurar as instituições da liberdade igual em uma democracia de cidadãos-proprietários, assim como o valor equitativo dos direitos estabelecidos por elas” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 348).

<sup>149</sup> SANDEL, Michael J.. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 17ª ed.. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2015, p. 328-329.

<sup>150</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 75.

poucos viabiliza a captura do sistema eleitoral e das instituições pelo poder econômico.<sup>151-152</sup>

No plano social, o agravamento das desigualdades sociais determina o aumento de patologias sociais, como o aumento da violência urbana e da população prisional; a redução da expectativa de vida; o aumento do uso de drogas ilegais etc., ainda que garantidas condições mínimas de vida digna a todos.<sup>153</sup> No plano econômico, o aumento contínuo da concentração de renda e o conseqüente empobrecimento da maioria da população reduzem a capacidade de consumo da sociedade e geram uma crise de demanda, que pode conduzir o sistema produtivo a um ciclo vicioso de recessão.<sup>154</sup>

Demonstrada a relação existente entre as transferências hereditárias e o aumento da concentração de riquezas, e justificada a opção do Constituinte brasileiro de eleger a sucessão hereditária como base de tributação, é chegado o momento de demonstrar como tem se dado a tributação das heranças no sistema tributário nacional. Antes disso, no entanto, é necessário cogitar, de maneira conclusiva, da dimensão extrafiscal manifestada por essa base tributária. A partir das considerações já desenvolvidas acima, o item seguinte pretende responder o seguinte questionamento: a Constituição de 1988 prevê como finalidade extrafiscal de tributação a regulação das desigualdades sociais?

## 2.4 Tributação da herança e extrafiscalidade

A redução das desigualdades sociais é um dos compromissos fundamentais assumidos na Constituição de 1988, mais especificamente no seu art. 3º. A estipulação expressa desse

---

<sup>151</sup> STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2014, p. 191-212.

<sup>152</sup> “Como afirma Tony Judt, ‘quando maior o fosso entre a minoria rica e a maioria empobrecida’, piores são os problemas sociais. Essa, como frisa o Autor, ‘é uma afirmação que parece verdadeira tanto para países ricos como pobres’, razão pela qual, muitas vezes, o que mais importa não é a riqueza do país, mas sua desigualdade” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 72).

<sup>153</sup> A conclusão é obtida a partir de abrangente estudo estatístico realizado pelos dois epidemiologistas britânicos. Ver WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. *O espírito da igualdade: por que razão sociedades mais igualitárias funcionam quase sempre melhor*. Lisboa: Editorial Presença, 2010, p. 213-236.

<sup>154</sup> “A estrutura oligopolista de mercado tanto afasta as possibilidades de um ‘capitalismo competitivo’ como favorece a superprodução. Foi assim que a crise econômica mundial do final da década de 1920 atirou a economia em uma espiral recessiva. A crise de demanda causada pela falta de mercado consumidor capaz de dar vazão à produção agravou o desemprego, que, em consequência, minimizou o consumo, e assim por diante” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 25).

objetivo representa uma inovação em relação a todas as ordens constitucionais anteriores e deve informar a atuação dos poderes constituídos. A garantia de direitos trabalhistas; a adoção de medidas com vistas à busca do pleno emprego; a prestação de saúde universal e de educação pública, gratuita e de qualidade – todas essas são medidas previstas na Constituição, tendentes à realização do objetivo fundamental de que aqui se trata. Assemelham-se todas por terem em vista a situação dos menos favorecidos, em benefício dos quais são oferecidas garantias e prestações que lhes permitam travar a busca por ascensão social. É possível, no entanto, cogitar de mecanismos que atuem na outra ponta da desigualdade.

Uma das políticas disponíveis para a realização dos objetivos constitucionais de construção de uma sociedade justa e de redução da desigualdade social consiste na tributação. Em seu tratado sobre a evolução do capital no século XXI, Thomas Piketty reconhece que a tributação é um dos principais mecanismos para controle da concentração de renda e redução das desigualdades sociais. O imposto não seria uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica.<sup>155</sup> Em sua análise, destaca-se a criação dos impostos progressivos sobre a renda e sobre a herança como duas das inovações mais importantes do século XX em matéria fiscal, pelo seu papel central na redução das desigualdades.

Como apontado na seção anterior, a pesquisa desenvolvida por Piketty indica que a concentração de renda atingiu níveis históricos de desigualdade no século XIX e início do século XX; se reduziu a partir do período entreguerras e nas décadas posteriores; e, desde o fim do século XX, tem voltado a crescer para alcançar índices próximos aos da *Belle Époque* e possivelmente superá-los no futuro. A redução da concentração dos patrimônios depois dos conflitos que se seguiram quase continuamente desde 1914 até 1945 é explicada pelos choques econômicos e políticos provocados pelas guerras mundiais<sup>156</sup> e pela progressividade fiscal praticada no topo da hierarquia das rendas e das heranças.<sup>157</sup>

Da mesma forma, a redução da progressividade desde os anos 1970 – em especial nos Estados Unidos e no Reino Unido – explicaria o salto das remunerações muito elevadas e da formação de patrimônios bilionários.<sup>158</sup> Assim, para Piketty, além da função arrecadatória dos recursos destinados aos projetos comuns da sociedade, a tributação teria o importante papel de regular a evolução do capital, por meio do controle à tendência determinada pelo capitalismo

---

<sup>155</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480.

<sup>156</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 268-270.

<sup>157</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 485-495.

<sup>158</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 495-497.

de concentração excessiva das riquezas.<sup>159</sup>

Conforme já exposto acima, John Rawls também confere esse papel regulatório à tributação, em uma das vertentes do seu setor de distribuição. Dentre as instituições necessárias à concretização dos seus princípios de justiça, Rawls prevê o setor de distribuição, responsável pela preservação de uma justiça aproximada nas parcelas distributivas por meio da tributação e dos ajustes necessários ao direito de propriedade. O primeiro aspecto desse setor impõe vários impostos sobre heranças e doações, com a finalidade de dispersar as riquezas e impedir as concentrações excessivas de poder. O segundo aspecto abrangeria o sistema de tributação com a finalidade de arrecadar receita para o custeio das atividades estatais.

Na clássica divisão doutrinária que toma por base as finalidades visadas pelo legislador tributário, o segundo aspecto corresponderia à *fiscalidade*, e o primeiro, a uma espécie de *extrafiscalidade*<sup>160</sup>, em que o objetivo da tributação, para além da arrecadação de receitas, seria a regulação da distribuição de riquezas. Em relação ao aspecto da fiscalidade, o apontamento da tributação como um mecanismo de promoção da justiça social está total e inteiramente vinculado à consideração da qualidade das despesas públicas realizadas a partir da arrecadação de receitas tributárias. Já em relação ao aspecto da extrafiscalidade, além de viabilizar a realização de despesas públicas cujo conteúdo pode visar a realização da justiça social, a tributação já funcionaria como um mecanismo de controle da distribuição de riquezas desde o momento da arrecadação de receitas.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup> Joseph Stiglitz, vencedor do prêmio Nobel de Economia em 2001, ao se pronunciar em entrevista sobre a teoria de Piketty – que aponta a concentração de riquezas e a superioridade da taxa de retorno do capital em relação à taxa de crescimento da economia como causas para o aumento da desigualdade social –, afirma que a tributação das riquezas, por si só, é insuficiente para resolver o problema diagnosticado por Piketty e taxa de simplista a proposição do economista francês. Aponta-se como necessário que haja o investimento das receitas tributárias pelo Estado em bens de capital, de modo a prevenir o aumento da taxa de retorno (STIGLITZ, Joseph. Joseph Stiglitz: Thomas Piketty gets income inequality wrong. *Salon*, jan. 2015. Entrevista concedida a Lynn Stuart Parramore. Disponível em: <[http://www.salon.com/2015/01/02/joseph\\_stiglitz\\_thomas\\_piketty\\_gets\\_income\\_inequality\\_wrong\\_partner/](http://www.salon.com/2015/01/02/joseph_stiglitz_thomas_piketty_gets_income_inequality_wrong_partner/)>. Acesso em: 15 jan. 2017).

<sup>160</sup> “Os signos fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 148).

<sup>161</sup> Ressalte-se, contudo – como já feito no item 2.2.3 –, que não se pretende que a tributação por si só, desacompanhada do adequado dispêndio das receitas tributárias, seja capaz de promover controle efetivo e suficiente sobre a distribuição de riquezas na sociedade. O estudo dos gastos públicos, no entanto, foge aos objetivos deste trabalho.



Mas a cláusula dos objetivos fundamentais da República permite que a redução das desigualdades sociais seja tomada como uma finalidade extrafiscal pelo legislador tributário? Em outras palavras, é possível, no sistema tributário nacional, a tributação que, para além da arrecadação de receitas, vise a dispersão das riquezas e o controle social das heranças?

A partir da categorização delineada por Rawls, Ricardo Lobo Torres enuncia os princípios da redistribuição de renda e da distribuição de rendas.<sup>162-163</sup> O primeiro leva em consideração a vertente da receita e da despesa e visa arrecadar recursos para transferir renda dos mais ricos aos mais pobres por meio das prestações estatais. Já o segundo afeta a vertente da receita e da imposição tributária; não se preocupa com a transferência de renda, mas com a justa mensuração do tributo, a fim de evitar a concentração de rendas.

O autor destaca que, no Brasil, a partir da reforma tributária levada a efeito pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o princípio da distribuição de rendas deixou de ser realizado adequadamente. Explica que as alterações determinadas pela Emenda resultaram na baixa incidência do imposto *causa mortis* e dos tributos incidentes sobre o patrimônio imobiliário, e levaram à desmesurada concentração de riquezas. É, portanto, o princípio da distribuição de rendas que norteia a tributação com dimensão extrafiscal; a qual, segundo a doutrina em questão, está autorizada pelos valores constitucionais.

Ricardo Lodi Ribeiro também exalta a tributação como mecanismo de combate à desigualdade social<sup>164</sup> e, com base nos princípios enunciados por Ricardo Lobo Torres, destaca as duas formas pelas quais ela é eficiente no desempenho desse papel. Ao tratar da regulação da distribuição de riquezas pelo sistema tributário, sustenta que, ainda que as receitas obtidas a partir dos grandes capitais não fossem tão relevantes para o orçamento público, a sua tributação se justificaria como instrumento de controle das desigualdades.

A divisão entre fiscalidade e extrafiscalidade é de criação doutrinária, e o direito positivo pouco ou quase nada diz sobre ela. Diante da pluralidade de princípios e valores enunciados pela Constituição e da aptidão do sistema tributário para influenciar a sua promoção, a doutrina reconhece a inexistência de tributos exclusivamente fiscais. As duas finalidades convivem de maneira harmônica e, por vezes, uma predomina sobre a outra. Por

---

<sup>162</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 360.

<sup>163</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. V. 3ª ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 284.

<sup>164</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento* 3. 2015, p. 7-8. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acesso em: 14 abr. 2016.

outro lado, a tributação também não pode ser exclusivamente extrafiscal, já que, ao menos no que diz respeito aos impostos, deve se basear num signo presuntivo de riqueza e observar os princípios tributários e as limitações da competência tributária.<sup>165</sup>

As finalidades que justificam a imposição de tributos para além da fiscalidade devem ser aquelas fundadas em valores e objetivos previstos na Constituição. Foi demonstrado acima que a redução das desigualdades sociais é um desses objetivos e que o grau de tributação das heranças é elemento capaz de repercutir sobre a sua consecução. Além disso, a criação pelo Constituinte de uma competência tributária específica para gravar as transferências gratuitas, com inovação em relação à ordem anterior, parece indiciar a pretensão de que o sistema tributário fosse empregado como mecanismo para a construção de uma sociedade mais justa.<sup>166</sup>

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado reconhece que uma função extrafiscal possível do imposto sobre transmissão *causa mortis* é o desestímulo ao acúmulo de riquezas ou, em outras palavras, à concentração de renda:

A função dos impostos sobre heranças e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, a concentração de renda. Basta a instituição de alíquotas progressivas, com percentuais bastante elevados para os valores mais expressivos. Tal progressividade, como adiante será explicado, deve ser em função da parcela de bens recebida por cada herdeiro, legatário ou donatário. Não em função da totalidade dos bens deixados pelo autor da herança, ou doados.<sup>167</sup>

A arrecadação decorrente dos impostos sobre heranças e doações sempre representou um percentual pequeno da tributação total do país, não apenas no Brasil, mas também nos países integrantes da OCDE – ainda que nestes o percentual relativo geralmente seja maior do que aqui. No ano de 2013, nos países da OCDE que exploram essa base tributária, a tributação das heranças e doações respondeu por apenas 0,4% da tributação total, em média. Em 1965, a média da OCDE era de 1,1%.<sup>168</sup> No Brasil, esse percentual foi de 0,24%, em 2013; 0,25%, em 2014;

---

<sup>165</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 149.

<sup>166</sup> “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” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 225-226).

<sup>167</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 366.

<sup>168</sup> OECD. OECD Stat. Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>. Acesso em: 24 out. 2016.

e 0,34%, em 2015.<sup>169</sup> Ainda assim, a maioria dos países da OCDE continua a prever essa espécie de tributação, e o Constituinte brasileiro expressamente a determinou.

O baixo potencial arrecadatório dessa base tributária em relação à tributação total de um país não passou despercebido nas discussões da Constituinte. Ouvido em audiência pública na Subcomissão de Tributos, Ives Gandra da Silva Martins destacou que, nos países que adotam um imposto específico sobre heranças e doações, a receita decorrente dessa imposição é muito pequena. No entanto, afirmou sua posição sobre a necessidade de um esquema de tributação que permitisse a regulação dessas transferências intergeracionais.<sup>170</sup> No mesmo sentido e nessa mesma subcomissão, Cezar Cassel propôs a criação de um imposto de heranças de competência federal, mas afirmou que tal imposição não tem função fiscal apreciável.<sup>171</sup>

Apesar desse dado, o Constituinte optou pela exploração dessa base de tributação inquestionavelmente, ao menos por meio do ITCMD estadual. A redução dos índices de acumulação de riquezas na sociedade já foi demonstrada empiricamente como um efeito da tributação das heranças.<sup>172</sup> Tal circunstância, aliada à baixa expressividade da arrecadação

---

<sup>169</sup> BRASIL. Receita Federal. Carga tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência, 2014 e 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>>. Acesso em: 24 out. 2016.

<sup>170</sup> “Houve a tentativa de se estudar o imposto sobre acréscimos patrimoniais, doações, heranças e legados. Naquela ocasião, depois de termos estudado em todo o mundo as legislações que tratam dessa matéria, chegamos a algumas conclusões interessantes: nos países que adotam o imposto sobre heranças, doações, legados, separado do imposto sobre a renda, a receita decorrente desse imposto, é muito pequena. Não representa, efetivamente, um aporte substancial. (...) Entendemos que o espectro do Imposto de Renda permite perfeitamente a utilização desse tributo como um tributo regulador neste campo de doações, acréscimos, legados e heranças” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 101. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>171</sup> “Os impostos que prevemos sobre heranças e doações e patrimônio líquido das pessoas físicas não existem hoje no sistema tributário brasileiro, exceto com relação a heranças e doações de imóveis. Em nossa proposição haverá um imposto, sob a égide da União, sobre esses dois segmentos. E ambos deverão ser progressivos, porém com alíquotas baixas, porque o objetivo não é tributar pesadamente, mas dar uma vocação progressiva para o sistema e, talvez, aumentar essa tributação. No início, ele deverá ser progressivo, com alíquotas baixas, e ter isenção até um patamar razoável, a fim de atingir somente heranças, doações e patrimônios líquidos realmente expressivos. A grande maioria da população brasileira ficaria fora do campo contributivo desse imposto. Em ambos os casos, seriam considerados no montante a ser tributado tanto bens móveis quanto imóveis. Sabemos de antemão que esse imposto não tem função fiscal apreciável. Mesmo em países desenvolvidos, não se conseguem níveis elevados de arrecadação com tais impostos” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 93. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>172</sup> “Our results do not answer the question of whether the estate tax deserves a role in the U.S. tax system. They are, though, a first step toward pinning down the magnitude of behavioral response to the tax, which is a crucial input for determining the optimal level of estate taxes. A part of the measured effect on reported estates is due to reduced wealth accumulation, and another part is due to estate planning techniques. Only the former has implications for capital accumulation, although both are indicative of economic cost. Note, though, that to those who believe that a highly unequal distribution of wealth has negative consequences aside from its implications for individual levels of well-being, that the estate tax reduces the wealth accumulation of the most well-off

determinada pelos impostos de herança<sup>173</sup>, demonstra que a vocação extrafiscal dessa base tributária se destaca em relação aos seus efeitos fiscais.

Há, ainda, outra previsão constitucional que demonstra de forma mais evidente a intenção de que o sistema tributário seja empregado como um mecanismo regulatório da excessiva concentração de riquezas. Trata-se da competência tributária concedida à União Federal para a instituição de imposto sobre grandes fortunas. A competência em questão jamais foi explorada pelo legislador tributário, mas a sua inclusão na Constituição de 1988 – com inspiração na experiência francesa, em que a imposição tem nítido caráter extrafiscal – tem ao menos função hermenêutica, ao afirmar a possibilidade da criação de imposição sobre os grandes patrimônios com a finalidade de reduzir as desigualdades sociais.

Sendo assim, é possível concluir pela existência de uma dimensão extrafiscal na tributação das sucessões hereditárias. No capítulo seguinte, essa conclusão orientará a análise da legislação infraconstitucional relativa à tributação das heranças e permitirá a construção de diretrizes sobre a forma de exploração mais adequada dessa base tributária, considerados os critérios de justiça adotados neste trabalho.

---

families is an indication of policy success rather than policy failure” (KOPCZUK, Wojciech; SLEMROD, Joel. The impact of the estate tax on the wealth accumulation and avoidance behavior of donors. *NBER Working Paper Series*, n. 7960, National Bureau of Economic Research, 2000, p. 33. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w7960>>. Acesso em: 24 out. 2016). Em tradução livre: “Nossos resultados não respondem a questão sobre se o imposto de herança merece espaço no sistema tributário americano. Eles são, contudo, um primeiro passo para fixar a magnitude da resposta comportamental ao imposto, o que é um dado crucial para determinar o nível ótimo dos impostos de herança. Uma parte do efeito medido em heranças relatadas diz respeito à reduzida acumulação de riquezas, e uma outra parte diz respeito às técnicas de planejamento sucessório. Apenas a primeira tem implicações para acumulação de capital, embora ambas sejam indicativas do custo econômico [do imposto]. Note, contudo, que, para aqueles que acreditam que uma distribuição altamente desigual de riquezas tem consequências negativas para além das suas implicações para os níveis individuais de bem estar, o fato de o imposto de herança reduzir a acumulação de riquezas nas famílias mais abastadas é um indicativo do sucesso da política, em vez de uma falha”.

<sup>173</sup> Não se ignora que os resultados da arrecadação oriunda dessa base tributária são influenciados também pelo esforço dos contribuintes em evitar a incidência da imposição. No entanto, a análise das medidas de elisão ou evasão fiscal fogem ao objeto deste trabalho.

### **3 O SISTEMA INFRACONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS EM CONFRONTO COM AS ESCOLHAS FUNDAMENTAIS DO CONSTITUINTE: DIAGNÓSTICO E DIRETRIZES PARA A TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS NO BRASIL**

No capítulo anterior, foram apresentadas as previsões constitucionais relativas ao direito de herança e à sua tributação, inclusive com recurso ao histórico das Constituições da República brasileira. Neste capítulo, será iniciada a análise dos dispositivos da legislação infraconstitucional que disciplinam a imposição tributária incidente sobre as transferências hereditárias. A apresentação do sistema infraconstitucional de tributação das heranças tem por objetivos a investigação da forma pela qual essa materialidade é explorada atualmente no sistema tributário; e, a partir das considerações traçadas no capítulo anterior, o desenvolvimento de diretrizes sobre o seu grau ideal de tributação.

A adequada exposição do sistema de tributação das heranças demanda, necessariamente, o estudo das leis estaduais instituidoras do ITCMD, ao qual se dedicará o item 3.1. No entanto, em atenção à completude da análise, é necessário apresentar também as disposições legais referentes a outro sistema de imposição que também guarda relação com a base tributária das heranças, ainda que atualmente tal relação não seja explorada pelo legislador. Trata-se do sistema do imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mais especificamente do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF.<sup>174</sup>

A legislação do IRPF prevê atualmente a tributação de eventuais ganhos de capital verificados no período em que os bens integraram o patrimônio do autor da herança, caso estes sejam reconhecidos no momento da transferência hereditária. O art. 23, *caput* e §1º, da Lei

---

<sup>174</sup> “Convivem no nosso sistema tributário várias competências tributárias que podem ter incidência por ocasião da transmissão causa mortis ou da doação. Além do próprio fato da transmissão (sujeito ao ITCMD), é possível considerar, na esfera do imposto sobre a renda, o fato do aumento de patrimônio do sucessor ou donatário e a possibilidade do reconhecimento, pelo fato da transmissão, de eventual ganho de capital incorrido enquanto os bens compuseram o patrimônio do autor da herança ou doador. O fato de a Constituição ter ampliado o campo de incidência de impostos sobre a transmissão, que, além dos bens imóveis (antes sujeitos ao ITBI, imposto sobre a transmissão de bens imóveis), passou a abranger também os móveis (estes apenas na transmissão causa mortis ou doação), não afetou o campo de incidência do imposto sobre a renda definível à vista da Constituição anterior, cujo modelo de mantém” (AMARO, Luciano. *Usufruto e ITCMD*. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 446-447).

Federal n. 9.352/1997<sup>175</sup> prevê que, na herança, no legado ou na doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do sucedido. Caso adotada a avaliação pelo valor de mercado, eventual diferença a maior entre esse valor e aquele constante da declaração de bens será tributada pelo IRPF à alíquota de 15% (quinze por cento).

A tributação dos ganhos de capital eventualmente aferidos no momento da transmissão hereditária não se caracteriza como uma imposição sobre as heranças, ou sobre a contribuição positiva para o acréscimo patrimonial representada pelo recebimento de heranças. Trata-se de imposição sobre a valorização patrimonial aproveitada pelo *de cujus* ou pelo doador no período em que os bens transferidos integraram o seu patrimônio. Tanto é assim que o imposto deve ser pago pelo inventariante ou pelo doador, e não pelo beneficiário da transmissão. Além disso, a valorização determinante da tributação dos ganhos de capital é eventual, pode não existir, ainda que a contribuição para o acréscimo patrimonial do herdeiro sempre exista.

Quanto ao montante acrescido ao patrimônio dos beneficiários de transmissões hereditárias, o art. 6º da Lei 7.713/1988 isenta o valor dos bens adquiridos por doação ou herança do pagamento de Imposto de Renda da Pessoa Física. A previsão é regulamentada pelo art. 39, XV do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), que afirma que tais valores não entram no cômputo do rendimento bruto. A isenção dos acréscimos patrimoniais gratuitos da base de tributação do IRPF remonta à década de 1920, quando foi editado o primeiro Regulamento do Imposto de Renda, que trazia previsão semelhante. A investigação da natureza dessa previsão – se hipótese de isenção ou de não incidência em sentido estrito –

---

<sup>175</sup> Lei 9.352/1997, art. 23: “Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

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

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago:

I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima;

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar”.

será objeto do capítulo seguinte, em que se buscará responder ao questionamento que motivou este trabalho. Por ora, basta a exposição das disposições do sistema do IRPF que se relacionam com as transmissões hereditárias, e a conclusão de que a única imposição atualmente incidente sobre esse evento é mesmo o ITCMD.

Na seção seguinte, será exposto o sistema do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, a partir das disposições de leis estaduais que o instituem e o disciplinam. A apresentação realizada terá em conta as alíquotas aplicadas e os mecanismos previstos para a exploração dessa base tributária, e permitirá o início da investigação sobre o grau ideal de tributação das heranças.

### **3.1 O sistema vigente segundo a ordem infraconstitucional: a tributação da herança pelos Estados da Federação**

Atualmente, no sistema tributário brasileiro, os ingressos decorrentes do recebimento de herança estão sujeitos exclusivamente ao Imposto sobre a Tributação *Causa Mortis* e Doações – ITCMD, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Por disposição do art. 155, §1º, IV, da Constituição, o imposto tem sua alíquota máxima definida por resolução do Senado Federal. Tal prerrogativa foi desempenhada pelo Senado por meio da Resolução n. 9/1992, que estabeleceu o limite em 8%.

Embora o percentual estabelecido por resolução do Senado como alíquota máxima do ITCMD já seja considerado baixo, muitos Estados praticam alíquotas máximas ainda menores. Até o ano de 2015, apenas 3 (três) dos 26 (vinte e seis) Estados aplicavam a alíquota máxima de 8% para a tributação das heranças – Bahia, Ceará e Santa Catarina –, e desses apenas 1 (um) a aplicava para a tributação das doações – Santa Catarina.

Com o agravamento da crise econômica que o país atravessa, 11 (onze) Estados e o Distrito Federal alteraram sua legislação para aumentar as alíquotas do ITCMD. Assim, a partir de 2016, mais 5 (cinco) Estados passaram a aplicar a alíquota máxima de 8% para a tributação das heranças – Goiás, Paraíba, Pernambuco, Sergipe e Tocantins –, e também mais 5 (cinco), para a tributação das doações – Ceará, Goiás, Paraíba, Pernambuco e Tocantins. A alíquota média nacional, que era de 3,86% (três vírgula oitenta e seis por cento) para as heranças e 3,23% (três vírgula vinte e três por cento) para as doações, passou a 4,18% (quatro vírgula dezoito por

cento) para heranças e 3,77% (três vírgula setenta e sete por cento) para doações<sup>176</sup>.

No mesmo ano de 2015, em que muitos Estados alteraram suas legislações de ITCMD, o Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação – Consefaz, órgão do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, vinculado ao Ministério da Fazenda, encaminhou o Ofício Consefaz n. 11/2015 à Presidência do Senado Federal com proposta de alteração da Resolução n. 9/1992, com o objetivo de aumentar a alíquota máxima do ITCMD de 8% para 20%. O ofício foi juntado ao Projeto de Resolução do Senado n. 1/2013, que estabelece as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, mas até hoje não foi dado nenhum seguimento à proposta.

176	Heranças		Doações	
	Médio	Máximo	Médio	Máximo
Acre	4,00%	4,00%	2,00%	2,00%
Alagoas	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
Amapá	4,00%	4,00%	3,00%	3,00%
Amazonas	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
Bahia	6,00%	8,00%	2,00%	2,00%
Ceará	5,00%	8,00%	5,00%	8,00%
Distrito Fed.	5,00%	6,00%	5,00%	6,00%
Esp. Santo	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Goiás	5,00%	8,00%	5,00%	8,00%
Maranhão	5,00%	7,00%	1,50%	2,00%
Mato Grosso	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
Mato Grosso Sul	3,00%	6,00%	3,00%	3,00%
Minas Gerais	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Pará	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Paraíba	5,00%	8,00%	5,00%	8,00%
Paraná	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Pernambuco	5,00%	8,00%	5,00%	8,00%
Piauí	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Rio de Janeiro	4,75%	5,00%	4,75%	5,00%
Rio G. Norte	4,50%	6,00%	4,50%	6,00%
Rio G. Sul	3,00%	6,00%	3,50%	4,00%
Rondônia	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
Roraima	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Sta. Catarina	4,50%	8,00%	4,50%	8,00%
São Paulo	3,25%	4,00%	3,25%	4,00%
Sergipe	5,00%	8,00%	4,00%	4,00%
Tocantins	5,00%	8,00%	5,00%	8,00%
<b>BRASIL</b>	<b>4,18%</b>	<b>8,00%</b>	<b>3,77%</b>	<b>8,00%</b>

Fonte: EY. Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações. 2014. Disponível em: <[http://www.ey.com/br/pt/services/release\\_brasil\\_menores\\_aliquotas\\_heranca](http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca)>. Acesso em: 20 out. 2016. (Tabela corrigida pela autora do trabalho a partir das alterações legislativas do ano de 2015).



Até 2015, apenas 8 (oito) dos Estados brasileiros praticavam alíquotas progressivas para a tributação das heranças e doações – Alagoas, Bahia, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Rondônia, Santa Catarina e São Paulo. Com as alterações legislativas já referidas, em 2016, mais 9 (nove) Estados – Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Sergipe e Tocantins – e o Distrito Federal passaram a fazê-lo.

Dos 17 (dezessete) Estados cujas leis atualmente preveem a aplicação de alíquotas progressivas, apenas 2 (dois) – Alagoas e Santa Catarina – o fazem com base no grau de parentesco entre o *de cuius* e o herdeiro. Todos os demais adotam a progressividade apenas em função do valor. A variação entre as alíquotas mínima e máxima é geralmente muito baixa, por decorrência da alíquota máxima de 8% – estabelecida em 1992 e não alterada desde então.

É de se ressaltar o caso do Rio de Janeiro, em que há apenas duas alíquotas: de 4,5% e 5%, que se aplicam, respectivamente, a valores até ou acima de 400.000 UFIR-RJ (Lei Estadual 7.174/2015) – R\$ 1.200.920,00 (um milhão, duzentos mil e novecentos e vinte reais) em 2016. É prevista a isenção para a transmissão *causa mortis* de bens e direitos integrantes de espólio que não ultrapasse o valor de 13.000 UFIR-RJ – ou R\$ 39.029,90, em 2016 –, e de imóveis residenciais a pessoas físicas, desde que a soma do valor destes não ultrapasse o equivalente a 100.000,00 UFIR-RJ – ou R\$ 300.230,00.<sup>177</sup>

<sup>177</sup> Lei Estadual n. 7.174/2015, art. 8º: “Estão isentas do imposto:

I – a doação do domínio direto relativo à enfiteuse;

II – a doação a Estado estrangeiro de imóvel destinado exclusivamente ao uso de sua missão diplomática ou consular;

III – a transmissão dos bens ao cônjuge, em virtude da comunicação decorrente do regime de bens do casamento, assim como ao companheiro, em decorrência de união estável;

IV – a caducidade ou extinção do fideicomisso, com a consolidação da propriedade na pessoa do fiduciário ou do fideicomissário;

V – a doação de imóvel para residência própria, por uma única vez, a qualquer título, quando feita a ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, assim considerados os que participaram das operações bélicas, como integrantes do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante do Brasil;

VI – a transmissão *causa mortis* de valores não recebidos em vida pelo falecido, correspondentes a salário, remuneração, rendimentos de aposentadoria e pensão, honorários e saldos das contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e do Fundo de Participação PIS-PASEP, excluídos os casos de que trata o art. 23;

VII – a transmissão *causa mortis* de bens e direitos integrantes de monte-mor cujo valor total não ultrapasse a quantia equivalente a 13.000 (treze mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Rio de Janeiro (UFIRs-RJ);

VIII – a doação, em dinheiro, de valor que não ultrapasse a quantia equivalente a 11.250 (onze mil, duzentas e cinquenta) UFIRs-RJ por ano civil, por donatário;

IX – a doação de imóvel ocupado por comunidade de baixa renda, destinado a regularização fundiária e urbanística promovida pelo Poder Público;

X – a doação de imóvel destinado a programa habitacional promovido pelo Poder Público, destinado a pessoas de baixa renda ou em decorrência de calamidade pública;

XI – a transmissão *causa mortis* de imóveis residenciais a pessoas físicas, desde que a soma do valor dos mesmos não ultrapasse o valor equivalente a 100.000 (cem mil) UFIRs-RJ;

XII – a transmissão *causa mortis* de um único imóvel para residência própria, por única vez, quando feita a herdeiros necessários de policiais militares e civis, e agentes penitenciários mortos comprovadamente em decorrência do desempenho da atividade profissional;

O Estado que mais explora a progressividade na previsão das alíquotas é Santa Catarina. A Lei Estadual n. 13.136/2004 prevê 4 (quatro) alíquotas que variam de 1% a 7% em função do valor, conforme a parcela da base de cálculo alcance os montantes de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais). Além disso, é prevista uma quinta alíquota, de 8%, aplicável sempre que o herdeiro ou o donatário for parente na linha colateral ou não tiver relação de parentesco com o autor da herança ou o doador<sup>178</sup>. É prevista isenção para doações de até R\$ 2.000,00 (dois mil reais) e para imóveis destinados a moradia cujo valor não ultrapasse R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).<sup>179</sup>

---

XIII – a transmissão causa mortis de imóveis residenciais dos Programas de Arrendamento Residencial (PAR) e Minha Casa Minha Vida, observados os valores dos respectivos programas;

XIV – a transmissão causa mortis de imóveis localizados em Unidades de Conservação da Natureza onde os residentes pertençam à comunidades tradicionais e quilombolas, devidamente comprovados, na forma da legislação;

XV – a doação de um único imóvel para residência própria, por uma única vez, quando feita pela vítima de violência praticada por agente de Estado, quando transitada em julgado a sentença condenatória;

XVI – a doação de um único imóvel para residência própria, por uma única vez, quando feita a pensionistas de policiais militares e civis, e inspetores de segurança da administração penitenciária, mortos em, serviço ou em decorrência dele”.

<sup>178</sup> Lei Estadual n. 13.136/2004, art. 9º: “As alíquotas para a cobrança do imposto são:

I - um por cento sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

II - três por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais);

III - cinco por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);

IV - sete por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); e

V - oito por cento sobre a base de cálculo, quando:

a) o sucessor for:

1) parente colateral; ou

2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus.

b) o donatário ou o cessionário:

1. for parente colateral; ou

2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.

Parágrafo único. Para fins de cálculo do imposto, na hipótese de sucessivas doações ou cessões entre o mesmo doador ou cedente e o mesmo donatário ou cessionário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, nos últimos doze meses, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores anteriormente submetidos à tributação, deduzindo-se os valores do imposto já recolhidos”.

<sup>179</sup> Lei Estadual n. 13.136/2004, art. 10: “São isentos do pagamento do imposto:

I - o testamentário, com relação ao prêmio instituído pelo testador, desde que o valor deste não exceda à vintena testamentária;

II - o beneficiário de seguros de vida, pecúlio por morte e vencimentos, salários, remunerações, honorários profissionais e demais vantagens pecuniárias decorrentes de relação de trabalho, inclusive benefícios da previdência, oficial ou privada, não recebidos pelo de cujus;

III - o herdeiro, o legatário ou o donatário que houver sido aquinhoadado com um único bem imóvel, relativamente à transmissão causa mortis ou à doação deste bem, desde que cumulativamente:

a) o imóvel se destine à moradia própria do beneficiário;

b) o beneficiário não possua qualquer outro bem imóvel; e

c) o valor total do imóvel não seja superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

IV - o herdeiro, o legatário ou o donatário, quando o valor dos bens ou direitos recebidos não exceder ao equivalente a R\$ 2.000,00 (dois mil reais), observado o disposto no parágrafo único do art. 9º;

A mera descrição do cenário atual já é suficiente para demonstrar que a base tributária das heranças tem sido explorada no sistema tributário nacional de maneira muito discreta e, ao mesmo tempo, pouco preocupada com a necessidade de instituição de isenções que resguardecem os valores da privacidade e da proteção da família (v. item 2.2.4). Nesse capítulo, porém, pretende-se alcançar conclusões mais profundas do que essa. Como contribuição para se alcançar esse objetivo, parece importante pesquisar o esquema de tributação das heranças em países estrangeiros, já que uma das formas pelas quais se pode avaliar o modelo e os índices de tributação praticados no Brasil é por meio da comparação com os sistemas estrangeiros – ainda que tal análise mereça as ressalvas que serão feitas oportunamente sobre a cultura e o sistema jurídico de cada país. É o que se passa a fazer.

### 3.2 A tributação da herança no mundo

Estudo realizado em 2014 por sociedade de consultoria tributária chamou atenção para o grau de tributação das heranças praticado no Brasil em comparação com outros países.<sup>180</sup> O

V - o donatário ou o cessionário, qualquer que seja o valor dos bens ou direitos, em se tratando de sociedade civil sem fins lucrativos, devidamente reconhecida como de utilidade pública estadual; e

VI - o donatário ou o cessionário de bens móveis ou imóveis destinados à execução de programa oficial de moradias para famílias com renda mensal de até cinco salários mínimos ou ao assentamento de agricultores sem-terra, abrangendo a doação do bem:

a) à entidade executora do programa; ou

b) aos beneficiários, pela entidade executora, se for o caso”.

	Heranças		Doações	
	Médio	Máximo	Médio	Máximo
<b>BRASIL</b>	<b>3,86%</b>	<b>8,00%</b>	<b>3,23%</b>	<b>8,00%</b>
<b>EUA</b>	29,00%	40,00%	29,00%	40,00%
<b>Alemanha</b>	28,50%	50,00%	28,50%	50,00%
<b>Austrália</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Canadá</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Chile</b>	13,00%	25,00%	18,20%	35,00%
<b>China</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>França</b>	32,50%	60,00%	25,00%	45,00%
<b>Índia</b>	0,00%	0,00%	15,00%	30,00%
<b>Inglaterra</b>	40,00%	40,00%	30,00%	40,00%
<b>Itália</b>	6,00%	8,00%	6,00%	8,00%
<b>Japão</b>	30,00%	50,00%	30,00%	50,00%
<b>Luxemburgo</b>	24,00%	48,00%	8,10%	14,40%
<b>México</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

levantamento abrangeu 18 (dezoito) países, dos quais 8 (oito) não tributavam as sucessões hereditárias diretamente. Dentre os 10 (dez) que previam a cobrança de algum imposto sobre a herança, o Brasil era o que o fazia com base na alíquota média mais baixa: 3,86% à época.

A verificação mais detalhada da forma como esses países tributam as heranças permite que a comparação entre eles e o Brasil seja aprofundada. Como visto na tabela da nota 180, Austrália, Canadá, China, Índia, México, Noruega, Rússia e Suécia não preveem a cobrança de impostos sobre a herança. A Austrália aboliu o imposto de herança em 1979; antes disso, o tributo era cobrado com base em alíquotas de até 27,9%, aplicado a bases de cálculo iguais ou superiores a AUS\$1.000.000,00 (um milhão de dólares australianos). A isenção do imposto beneficiava heranças de até AUS\$100.000,00 (cem mil dólares australianos), se os beneficiários não tivessem relação de parentesco com o *de cuius*; ou de até AUS\$200.000,00 (duzentos mil dólares australianos), se a tivessem.<sup>181</sup> Hoje, é admitida apenas a cobrança de imposto sobre eventuais ganhos de capital aferidos a partir do recebimento de ativos por herança.<sup>182</sup>

O Canadá também aboliu o imposto de herança nos anos 1970.<sup>183</sup> A legislação atual considera que o autor da herança dispôs de todo o seu patrimônio exatamente antes da sua morte e, conseqüentemente, cobra do espólio o imposto sobre eventuais ganhos de capital. São previstas isenções para determinadas espécies de ativos, como ações de sociedades de pequenos negócios (*qualifying small business corporation*) ou propriedades produtivas.<sup>184</sup>

<b>Noruega</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Rússia</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Suécia</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Suíça</b>	25,00%	50,00%	25,00%	50,00%

Fonte: EY. Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações. 2014. Disponível em: <[http://www.ey.com/br/pt/services/release\\_brasil\\_menores\\_aliquotas\\_heranca](http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca)>. Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>181</sup> CHAMBERLAIN, Andrew. Disturbing questions about the estate tax and the timing of deaths. 2006. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/blog/disturbing-questions-about-estate-tax-and-timing-deaths>>. Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>182</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 2-7. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>183</sup> “Indeed, next to the indexation of the personal income tax, I suggest that the abolition of the federal estate tax in 1971 was the most important reform of tax legislation in Canada since the Second World War – important in terms not of revenue but of what it symbolized: a retreat from decades of attempts to alter wealth distribution through taxation” (BIRD, Richard M.. Canada’s vanishing death taxes. *Osgoode Hall Law Journal*, vol. 16, n. 1, 1978, p. 133-134). Em tradução livre: “De fato, depois da indexação do imposto pessoal sobre a renda, sugiro que a abolição do imposto federal sobre a herança em 1971 foi a mais importante reforma na legislação tributária do Canadá desde a Segunda Guerra Mundial – importante não em termos de receita, mas pelo que simbolizou: um recuo após décadas de tentativas de alterar a distribuição da riqueza por meio da tributação”.

<sup>184</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 53. Disponível em: <<http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/>>

China, Índia e México não preveem a cobrança de imposto sobre as heranças, mas determinam a inclusão de determinadas doações na base tributável do imposto de renda.<sup>185-186</sup> Na China, apenas os acréscimos decorrentes da transferência gratuita de imóveis são considerados, mas há isenção para cônjuges; parentes na linha reta; dependentes; e herdeiros legais e legatários, em caso de morte. Na Índia, o imposto específico sobre doações, que tinha alíquota de 30%, foi extinto em 1998, mas a partir de 2004, essa base tributária passou a ser explorada no sistema do imposto de renda. No México, também há isenções para parentes até determinado grau; para valores equivalentes a até três vezes o salário mínimo anual; e, expressamente, para ingressos decorrentes de herança.

A Noruega extinguiu o imposto de herança em 2014, ao argumento de que era necessário aliviar as pressões de liquidez verificadas nas transferências intergeracionais de companhias e propriedades familiares. Até 2013, heranças superiores a €50.000,00 (cinquenta mil euros) eram tributadas com base em alíquotas que variavam de 6% a 15%. A tributação da herança foi substituída por regras de continuidade pelas quais os herdeiros assumem a posição tributária do *de cuius* e ficam obrigados a pagar impostos sobre ganho de capital com base nos valores de aquisição aplicáveis ao autor da herança, em caso de venda futura dos ativos. São previstas isenções apenas para os imóveis residenciais e demais propriedades que o autor da herança estivesse habilitado a vender, em vida, sem a incidência de tributos sobre os ganhos de capital.

Antes da inovação legislativa, a Suprema Corte da Noruega entendia que as transmissões gratuitas eram regidas pelo princípio da descontinuidade e que, por isso, o regime tributário aplicável aos ativos transferidos era independente da posição tributária do seu antigo proprietário. Assim, o custo de aquisição dessas propriedades considerava o seu valor à data da herança ou da doação, mas não havia incidência de imposto sobre os ganhos de capital. A mudança na lógica aplicável às transferências gratuitas pode fazer com que, em determinados casos, quando a valorização da propriedade desde a sua aquisição pelo *de cuius* for muito alta, a incidência tributária sobre o beneficiário seja ainda maior do que seria no regime anterior,

---

[\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](#)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>185</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 61, 140 e 194. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>186</sup> A presente menção a “imposto de renda” não desconsidera a circunstância de que, nas legislações estrangeiras, o conceito que define a base tributária pode ser mais abrangente que o conceito de renda empregado na Constituição de 1988; como ocorre com o income tax em diversos países anglófonos, que se refere a diversas espécies de “ingressos”. De toda forma, o conceito constitucional de renda e a sua compatibilidade com a consideração de acréscimos gratuitos na base tributável do IRPF serão estudados no item 4.1.

quando ainda existia um imposto de herança.<sup>187</sup>

A Rússia aboliu o imposto sobre ativos transferidos por heranças e doações em 2006. Os recebimentos decorrentes da transmissão hereditária também são isentos do imposto de renda, mas os acréscimos decorrentes de doação se sujeitam à tributação pessoal se ultrapassarem quatro mil rublos; há isenção para parentes e cônjuges. Na Suécia, a extinção do imposto de herança se deu em 2004, depois de longo período de vigência desde sua instituição em 1885.<sup>188</sup> O recebimento de heranças determina apenas a tributação de eventuais ganhos de capital, em relação ao valor de aquisição para o *de cuius*, a uma alíquota de 30%.<sup>189</sup>

A sucessiva extinção dos impostos específicos sobre a herança nesses países pode ser explicada pela preocupação com a ausência de liquidez dos patrimônios produtivos, cuja preservação poderia ser afetada pela incidência tributária; pelo baixo potencial arrecadatório da imposição, que não justificaria a sua manutenção; e até por argumentos de inspiração libertária provenientes da opinião pública. No entanto, a mera tributação dos ganhos de capital eventualmente verificados no momento da transmissão hereditária – como se pratica nesses países – não é medida adequada a controlar o efeito cumulativo das transferências intergeracionais. Como apontado no início do capítulo, essa não se trata verdadeiramente de imposição que incida sobre o benefício auferido pelos herdeiros, mas apenas sobre eventual valorização patrimonial ocorrida antes da transmissão hereditária.

Já foi afirmado no capítulo anterior que eventuais problemas de liquidez e a preservação de patrimônios produtivos são questões que devem ingressar na consideração do legislador no momento do desenho do esquema de incidência, mas que não infirmam a legitimidade da exploração dessa base tributária no sistema brasileiro. O baixo potencial arrecadatório da imposição – que era conhecido do Constituinte brasileiro – também não diminui a sua relevância, tendo em vista o fim extrafiscal que há no aproveitamento tributário das heranças. Da mesma forma, argumentos de inspiração libertária não merecem acolhida sob a ordem

---

<sup>187</sup> “In such cases, the 27 per cent tax on the capital gain which follows from the principle of continuity may to a large extent exceed the 10 per cent inheritance tax (the top rate for children in the later years) which they save” (ZIMMER, Frederik. Generation shifting and the principle of continuity in the Norwegian Tax Law. *Nordic Tax Journal*, n. 1, 2014, p. 101). Em tradução livre: “Nesses casos, os 27% de imposto sobre ganhos de capital, que decorrem do princípio da continuidade, podem exceder em grande medida os 10% do imposto de herança (a alíquota máxima para filhos nos últimos anos), que são economizados”.

<sup>188</sup> RIETZ, Gunnar Du; HENREKSON, Magnus; WALDENSTRÖM, Daniel. Swedish Inheritance and Gift Taxation (1885-2004). *IFN Working Paper*, n. 936, Research Institute of Industrial Economics, 2012. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/DuRietzetal2015.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2016.

<sup>189</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 264-266 e 312-315. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

constitucional brasileira, como demonstrado acima. Por tudo isso, a tendência verificada nesses oito países é incompatível com as premissas estabelecidas pela Constituição brasileira.

Dos 10 (dez) países restantes, que tributam a sucessão hereditária, os Estados Unidos são o único que esteve próximo de retirar o imposto de herança do seu sistema tributário. Em 2001, o presidente George W. Bush assinou o *Economic Growth and Tax Relief Act*, que previa o acréscimo gradual dos níveis de isenção e a redução gradual das alíquotas dos impostos sobre doações e legados a partir de 2002, com sua extinção total em 2010. A lei tinha caráter temporário e previsão de validade até 2010.<sup>190</sup> Caso não fosse editado um novo ato, o *estate tax* voltaria a ser cobrado sobre as heranças superiores a US\$1 milhão, com base em alíquotas de até 55%, como acontecia na era Clinton.

No entanto, em 2010, foi editado novo ato válido por 2 (dois) anos, que previa a tributação de heranças superiores a US\$5 milhões – então, a maior isenção concedida ao imposto na história americana – e estabelecia a alíquota máxima de 35% – a mais baixa alíquota máxima já prevista. Atualmente, o *estate tax* é cobrado com base no *American Taxpayer Relief Act*, de 2012, que estabelece isenção relativamente a heranças não superiores a US\$5 milhões – valor a ser atualizado anualmente pela inflação<sup>191</sup> – e prevê alíquotas que variam de 18% a 40%.<sup>192-193</sup> A alíquota máxima se aplica a bases de cálculo superiores a US\$1 milhão. Como se pode notar, o imposto é cobrado tendo em vista o espólio transferido, e não a pessoa do beneficiário.

Além do imposto federal, muitos estados cobram impostos estaduais sobre a herança. Os valores pagos ao estados podem ser deduzidos do imposto federal.<sup>194</sup> A lei também permite a dedução de despesas administrativas e com o funeral, bem como de hipotecas não pagas e dívidas relativas às propriedades do falecido.<sup>195</sup> Os legados deixados para cônjuges que também sejam cidadãos americanos são isentos do imposto.<sup>196</sup> Quanto à consideração dos acréscimos

---

<sup>190</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 195.

<sup>191</sup> Em 2016, estarão isentos do pagamento do *estate tax* os espólios que não ultrapassem o valor de US\$ 5,45 milhões (Federal tax regulations, 26 CFR, Rev. Proc. 2015-53, Section 3, item 33. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-53.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2016).

<sup>192</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 364-371. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>193</sup> A tabela de alíquotas também é aplicada ao gift tax.

<sup>194</sup> United States Code (USC), title 26, § 2058.

<sup>195</sup> United States Code (USC), title 26, § 2053.

<sup>196</sup> United States Code (USC), title 26, § 2056.

decorrentes do recebimento de herança na base tributável do *income tax*, a seção 102 (a) do *International Revenue Code – IRC* dispõe que a “renda bruta não inclui o valor da propriedade adquirida por doação, legado ou herança”.

A Alemanha também possui um imposto unificado sobre heranças e doações (*Erbschaft- und Schenkungsteuer – ErbSt*).<sup>197</sup> Quanto à sucessão hereditária, sua base de cálculo é o benefício auferido pelo herdeiro, e não o montante total da herança. As alíquotas do imposto variam de 7% a 50%, conforme o valor do montante transferido e o grau de parentesco existente entre o herdeiro e o autor da herança. As isenções pessoais também variam de acordo com a relação existente entre sucessor e sucedido: para cônjuges e filhos, é prevista isenção de €500.000,00 (quinhentos mil euros) e €400.000,00 (quatrocentos mil euros), respectivamente; na outra ponta, pessoas sem nenhuma relação de parentesco, gozam de isenção de até €20.000,00 (vinte mil euros).

Há, ainda, uma série de isenções, integrais ou parciais, para ativos e propósitos específicos, tais como itens domésticos e pessoais, quando transferidos a parentes mais próximos; propriedades imobiliárias e itens artísticos e científicos, quando a sua preservação seja de interesse público; a residência familiar, quando transferida ao cônjuge ou aos filhos; e propriedades agrícolas ou ativos vinculados à exploração de negócios familiares. Quanto a essa última hipótese de isenção, o Tribunal Constitucional Alemão, em 2014, declarou a inconstitucionalidade da lei que regula o imposto de herança, por considerar que as disposições, excessivamente benéficas aos ativos negociais, violavam o princípio da igualdade.<sup>198</sup>

A lei declarada inconstitucional previa uma isenção de 85% (alívio básico) ou 100% (alívio opcional) do valor de mercado dos ativos negociais transferidos, se alguns requisitos fossem observados pelo beneficiário. A isenção de 85% se aplicava aos negócios cujos ativos não operacionais se limitassem a 50% dos ativos totais e estava condicionada à continuação da empresa pelo herdeiro por um período mínimo de 5 (cinco) anos, e ao atingimento de uma folha de pagamento salarial de, ao menos, 400% dos custos salariais médios praticados nos 5 anos anteriores à transferência da propriedade.

A isenção de 100% se aplicava aos negócios cujos ativos não operacionais se limitassem a 10% dos ativos totais da empresa e se condicionava à continuação da sua exploração pelo

---

<sup>197</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 120-126. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>198</sup> BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - Rn. (1-7).



herdeiro por um período mínimo de 7 (sete) anos, e ao atingimento de uma folha de pagamento salarial de, ao menos, 700% dos custos salariais médicos praticados antes da morte do *de cuius*. Pequenos negócios poderiam receber, ainda, uma dedução adicional se optassem pelo alívio básico, e sociedades que não tivessem mais de 20 (vinte) empregados não eram obrigadas a seguir a cláusula que regula a folha de pagamento.

Como visto, a isenção tinha por finalidade a preservação das empresas familiares e a manutenção de postos de trabalho. No entanto, o Tribunal Constitucional alemão considerou que as previsões, nos termos então vigentes, violavam o princípio da igualdade por alcançarem não somente pequenas e médias empresas que teriam problemas de liquidez se fossem chamadas a pagar o imposto em sua integralidade, mas todas as empresas – inclusive grandes corporações. Também foi considerada inconstitucional a dispensa de observância da cláusula da folha de pagamento pelos pequenos negócios. Assim, o Tribunal exigiu a edição de nova regulamentação que limitasse os benefícios fiscais aos casos em que eles estivessem economicamente justificados. Foi fixado prazo ao legislador para a edição de novas regras até 30 de junho de 2016, momento até o qual as disposições então vigentes permaneceram aplicáveis.

O legislador alemão não atendeu o prazo fixado pelo Tribunal Constitucional, mas em 14 de outubro de 2016 foi aprovada a reforma do imposto de herança, com efeitos retroativos a contar de 1º de julho.<sup>199</sup> A nova lei exige a observância da cláusula da folha de pagamento pelas sociedades que tenham mais de 5 (cinco) empregados, com base em índices que aumentam gradualmente quanto maior for o número de empregados. Os ativos não operacionais passam a estar sujeitos à tributação desde que o seu valor ultrapasse determinado patamar; a isenção se aplica apenas aos ativos operacionais.

A principal alteração legislativa se refere aos “grandes ativos elegíveis”, definidos como aqueles cujo valor ultrapassa €26 milhões. Para esses ativos, são previstas duas opções: um alívio básico decrescente; ou a isenção integral, condicionada a um teste de adequação. O alívio básico decrescente é reduzido em 1% a cada €750.000,00 (setecentos e cinquenta mil euros) excedentes do limite de €26 milhões. Já a isenção integral do imposto só tem vez se o beneficiário demonstrar que o pagamento do débito fiscal exige o dispêndio de mais de 50% de seus próprios bens e dos ativos transferidos.

---

<sup>199</sup> SKULESCH, Stefan. Inheritance Tax Reform passed – Germany misses chance to tame Tax-Bureaucracy for Family Owned Businesses. Disponível em: <<https://www.bryancave.com/en/thought-leadership/inheritance-tax-reform-passed-germany-misses-chance-to-tame-tax.html>>. Acesso em: 20 out. 2016.

No Chile, o imposto sobre as heranças, atribuições e doações incide sobre o valor líquido recebido por cada beneficiário, permitida a dedução de gastos médicos e de funeral; das custas da abertura da sucessão; e das dívidas do autor da herança. Cada herdeiro se beneficia de uma parcela de isenção variável conforme a proximidade do grau de parentesco. As alíquotas do imposto variam de 1% a 25% conforme o valor da base de cálculo, e é aplicada ainda uma sobretaxa de 20% a 40% para parentes na linha colateral ou pessoas sem relação de parentesco.<sup>200</sup>

A França também tributa heranças e doações por meio de um imposto único.<sup>201</sup> Assim como na Alemanha e no Chile, o imposto é calculado sobre o valor líquido recebido por cada beneficiário, deduzidos do valor do ativo as dívidas deixadas pelo falecido e o montante de isenção prevista para cada herdeiro de acordo com o grau de parentesco que mantinha com o *de cuius*. A isenção, aplicada a heranças e doações, é fixada em €100.000,00 (cem mil euros) para parentes na linha reta; €15.932,00 (quinze mil, novecentos e trinta e dois euros) para parentes na linha colateral; e mais €159.325,00 (centos e cinquenta e nove mil, trezentos e vinte e cinco euros) se o beneficiário for pessoa com deficiência. As doações feitas pelo *de cuius* em favor do herdeiro nos 15 (quinze) anos anteriores à morte também são computadas no montante tributável. Assim, os beneficiários só podem se valer dos montantes de isenção uma vez a cada 15 (quinze) anos.

As alíquotas do imposto variam de 5% a 45%, conforme o valor, para herdeiros na linha reta. Para irmãos do *de cuius*, as alíquotas são de 35% e 45%, conforme o valor da herança. Demais herdeiros que tenham relação de parentesco até o quarto grau pagam imposto com base na alíquota de 55%, qualquer que seja o valor transferido; e parentes ainda mais distantes ou pessoas que não tenham relação de parentesco com o *de cuius* se sujeitam à alíquota de 60%. As heranças entre cônjuges são isentas.

Também são isentos: o imóvel residencial do autor da herança, se este era compartilhado com o beneficiário; até três quartos do valor de ações de companhia que, antes do evento que determinou a transferência, já eram parte de um acordo de lock up<sup>202</sup>; ativos rurais que sejam objeto de contratos de locação de longo prazo, limitados a metade do seu valor se este for

---

<sup>200</sup> Lei 16.271, com redação fixada pelo Decreto com força de lei 1/2000.

<sup>201</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 96-105. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>202</sup> Os acordos de lock up são um impedimento à transferência de ações ou ao ingresso de terceiros na companhia durante determinado período de tempo.

superior a €100.000,00 (cem mil euros); prédios considerados históricos, sob determinadas condições etc.

No Reino Unido, as heranças são tributadas com base em alíquota fixa de 40%. O imposto é calculado numa base cumulativa e, portanto, as doações feitas até 7 (sete) anos antes da morte do *de cuius*, que não se qualifiquem para isenções, são incluídas na base de cálculo. As heranças entre cônjuges são isentas e, para os demais herdeiros, é prevista uma faixa de isenção de £325.000,00 (trezentas e vinte e cinco mil libras esterlinas). Atualmente, o governo propõe que, além dessa faixa de isenção, haja outra adicional de até £100.000,00 (cem mil libras esterlinas) para a residência principal do autor da herança. Também é previsto alívio fiscal para a transferência de ativos negociais ou de propriedade agrícolas, que pode ser de 50% ou 100% da base de cálculo de acordo com a natureza dos bens em questão.<sup>203</sup>

A Itália revogou o imposto de herança em 2001, durante o governo de centro direita de Silvio Berlusconi, mas voltou a prevê-lo em 2006. O imposto é calculado pelo montante líquido transferido ao beneficiário. As alíquotas variam de 4% a 8% – a mais baixa alíquota máxima dentre os países aqui analisados – de acordo com o grau de parentesco entre o herdeiro e o autor da herança, e os limites de isenção são previstos em €1,5 milhão para pessoas com debilidades críticas; €1 milhão para cônjuges e parentes na linha reta; e €100 mil para irmãos.<sup>204</sup>

O Japão também adota um imposto único sobre heranças e doações, que recai sobre cada indivíduo que se beneficia de tais transmissões gratuitas. O imposto é calculado a partir do montante total do espólio, deduzido o limite de isenção de ¥30.000.000,00 (trinta milhões de ienes) – aproximadamente US\$ 290 mil – mais ¥6.000.000,00 (seis milhões de ienes) multiplicado pelo número de beneficiários. O resultado corresponde ao valor tributável, que é alocado para cada beneficiário de acordo com a sua parcela na herança. A partir daí, são aplicadas as alíquotas previstas de 10% a 55%, que variam conforme o valor do montante recebido por cada herdeiro. É aplicada uma sobretaxa de 20% aos herdeiros que não sejam cônjuge, pais ou filhos do autor da herança.

O sistema japonês prevê isenções substanciais para ativos imobiliários vinculados à exploração de pequenos negócios e propriedades residenciais, limitados a uma determinada metragem. Também são previstas faixas de isenção específicas para herdeiros menores de 20

---

<sup>203</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 348-355. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>204</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 160-163. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

anos e deficientes. Para herdeiros menores, o limite de isenção, é calculado por meio da fórmula  $¥100.000,00 \times (20 - \text{idade do herdeiro})$ . Já para os deficientes, a fórmula é a seguinte:  $¥100.000,00$  (ou  $¥200.000,00$ , em caso de debilidades especiais)  $\times (85 - \text{idade do herdeiro})$ .<sup>205</sup>

Em Luxemburgo, o imposto de herança é cobrado de cada herdeiro com base na parcela líquida a ele atribuída deduzidas as isenções pessoais conferidas por lei. As alíquotas básicas variam de 2,5% a 15% conforme o grau de parentesco estabelecido entre o herdeiro e o *de cuius*. Sobre essas alíquotas incidem acréscimos percentuais, que aumentam proporcionalmente a cada parcela de €10.000,00 (dez mil euros) contida na base de cálculo; por meio dessa fórmula, a alíquota máxima pode atingir até 48%. Cônjuges casados há mais de três anos são isentos do imposto, desde que tenham filhos comuns. Herdeiros na linha reta também o podem ser, desde que o montante recebido não exceda a parcela determinada pela sucessão legítima ou não testamentária.<sup>206</sup>

Por fim, resta apresentar o sistema de tributação praticado na Suíça. Cada um dos 26 (vinte e seis) cantões suíços possui seu próprio sistema de tributação das heranças, mas quase todos eles aplicam tal imposição com base no montante líquido recebido por cada beneficiário, e não na forma de um imposto sobre o espólio. Apenas o cantão de Schwyz não aplica nenhum imposto sobre as heranças. As alíquotas previstas variam em cada jurisdição, mas costumam ser progressivas em função do valor transferido e do grau de parentesco existente entre o beneficiário e o *de cuius*; a alíquota máxima, dentre todos os cantões, é de 50%. As isenções também dependem da previsão de cada cantão, mas os cônjuges e os filhos costumam estar dispensados do imposto.<sup>207</sup>

Essa breve análise dos sistemas de tributação das heranças instituídos em países estrangeiros permite alcançar algumas conclusões. Com exceção dos países mencionados no trecho inicial desta seção – que não tributam as heranças, mas apenas, em alguns casos, os ganhos de capital aferidos nos bens que a compõem –, todos os sistemas analisados preveem a incidência de tributação sobre essa base por meio de um imposto específico. Com exceção do que ocorre nos Estados Unidos e no Reino Unido, esse imposto específico toma a forma de uma

---

<sup>205</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 170-176. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>206</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 182-186. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>207</sup> EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016, p. 320-323. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2016.

incidência sobre os herdeiros, individualmente considerados, e não de um imposto sobre o espólio. Quanto a esses dois pontos, especificamente, o sistema hoje vigente no Brasil se aproxima dos modelos analisados, já que a tributação das heranças também se dá apenas por meio de um imposto específico, o ITCMD, que, em regra, incide sobre o beneficiário, e não sobre o espólio transferido (v. item 2.2.1).

Quanto ao sistema de isenções previsto, este costuma ser mais dotado de racionalidade nos países estrangeiros analisados que no sistema tributário nacional. Como visto, muitos países isentam os cônjuges da tributação. Tal tendência é coerente com a premissa de que a imposição tributária sobre as heranças visa regular os efeitos cumulativos decorrentes das transferências intergeracionais; e não a mera continuação da propriedade pelo cônjuge. Além disso, as faixas de isenção previstas nas leis estrangeiras são bem maiores que as determinadas pelos Estados brasileiros, já que os efeitos cumulativos a serem regulados pela tributação não se manifestam na transferência de pequenos montes.

Também de maneira diferente do verificado nos sistemas estaduais de cobrança do ITCMD, as leis estrangeiras atentam para outros interesses tutelados pelo sistema jurídico – como a proteção da família, a preservação da empresa; a manutenção de empregos; a viabilidade da exploração agrícola –, por meio da previsão de alíquotas e faixas de isenção diferenciadas para parentes mais próximos, e de isenções para ativos ou propósitos específicos. Nesse ponto, parece fazer falta ao sistema brasileiro a existência de uma lei complementar nacional que regule a concessão de isenções pelos Estados, com a indicação de parâmetros ou princípios que devam nortear o não exercício da competência tributária prevista no art. 155, I, da Constituição.

Por fim, e mais importante para os fins que se busca alcançar nesse capítulo, as alíquotas praticadas nesses países estrangeiros são sempre superiores – e, em geral, muito superiores – às previstas no sistema tributário nacional. Exceção feita à Itália, que também adota a alíquota máxima de 8%, todos os demais países analisados praticam alíquotas máximas de 3 (três) a 7 (sete) vezes maiores que a adotada no Brasil. A constatação reforça a impressão, já manifestada no fim da seção anterior, de que a tributação das heranças no sistema brasileiro se dá de forma muito discreta.

É certo que a comparação entre sistemas específicos de tributação inseridos em ordens jurídicas distintas deve ser feita com muito cuidado, já que a diferença na cultura, na realidade econômica dos países, ou até nos demais sistemas específicos de tributação pode explicar parte da discrepância encontrada nos modelos comparados. Menores índices de tributação das heranças podem ser compensados por maiores índices de tributação da propriedade durante a

vida do *de cuius*, por exemplo; e a existência de circunstâncias desse tipo precisa ser levada em consideração ao se realizar uma análise de direito comparado. É justamente pelo cuidado com essas particularidades, que podem escapar à percepção do pesquisador, que não se pretende que a comparação com os sistemas estrangeiros sirva como fundamento único para a afirmação da insuficiência da tributação da herança praticada no Brasil. Trata-se de fundamento inicial, de grande relevância, mas não definitivo.

A despeito dessa ressalva – que se mantém apesar dos dados que se passa a apresentar –, é importante esclarecer que a discrepância entre os índices de tributação da herança praticados no Brasil e nos nove países que se vem de estudar não pode ser justificada por alguma profunda diferença nos seus sistemas de tributação da propriedade; porque ela não existe. Todos os países acima mencionados praticam ao menos uma forma de tributação anual da propriedade imobiliária, desempenhada geralmente pelos entes locais.<sup>208</sup> A Alemanha tributa a propriedade imobiliária anualmente por meio do imposto sobre a terra (*Grundsteuer*), além de cobrar imposto sobre a transferência onerosa de propriedade (*Grunderwerbsteuergesetz*). A Inglaterra pratica o *council tax*, que incide sobre a propriedade doméstica, e o *stamp duty*, que grava as transmissões de propriedade. Nos Estados Unidos, em ao menos 25 (vinte e cinco) estados, incide tributação sobre a propriedade de veículos automotores, e em todos os estados há tributação sobre a propriedade imobiliária, em nível municipal.<sup>209-210</sup> O Chile cobra o *impuesto territorial*, criado pela Lei 17.235/1998. A França aplica anualmente a *taxe foncière*, que recai sobre a propriedade de bens imóveis, além de cobrar o imposto de solidariedade sobre a fortuna. Itália e Luxemburgo possuem impostos municipais sobre a propriedade – *imposta municipale unica* e *municipal ground tax*. O Japão, além de um imposto municipal sobre ativos fixos, cobra um imposto de planejamento urbano. Por fim, a Suíça cobra impostos anuais sobre a riqueza,

---

<sup>208</sup> A conclusão decorre de pesquisa realizada em sítios eletrônicos de órgãos governamentais de administração tributária bem como de sociedades de consultoria imobiliária e tributária. Por todos, ver Global Property Guide. Disponível em: <<http://www.globalpropertyguide.com>>. Acesso em: 9 jan. 2017.

<sup>209</sup> KIERNAN, John S. *2016's property taxes by state*. Disponível em: <<https://wallethub.com/edu/states-with-the-highest-and-lowest-property-taxes/11585/>>. Acesso em: 9 jan. 2017.

<sup>210</sup> Na cidade de Nova Iorque, o property tax é calculado de acordo com a classe em que o imóvel se enquadra, dentro das quatro classes previstas na legislação. A classe 1 se refere às propriedades residenciais de até 3 unidades; a classe 2, às demais propriedades residenciais; a classe 3, às propriedades comerciais que sirvam ao desenvolvimento de serviços públicos (utility companies e special franchises); e a classe 4, a todas as demais propriedades imobiliárias. No ano de 2016/2017, o imposto observa as alíquotas de 19,9%, 12,8%, 10,9% e 10,5% para as classes 1, 2, 3 e 4, respectivamente. Essas alíquotas incidem sobre um percentual do valor de mercado do imóvel, que é de 6% para os imóveis da classe 1, e de 45% para os demais imóveis. Disponível em: <<http://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/property-bills-and-payments.page>>. Acesso em: 11 jan. 2017. Assim, considerando um imóvel residencial de classe 1 no valor de US\$100.000,00, a base de cálculo do imposto seria de US\$6.000,00, e o imposto devido, de US\$1.194,00. No Rio de Janeiro, um imóvel residencial no valor de R\$100.000,00 estaria sujeito à alíquota de IPTU de 1,2%, pelo que o imposto devido seria de R\$1.200,00.

instituídos pelos cantões, e impostos sobre a propriedade imobiliária, instituídos pelos cantões e pelos municípios.

Na seção seguinte, a análise do grau de tributação praticado no Brasil e nos 9 (nove) países estrangeiros aqui tratados terá prosseguimento, por meio da comparação entre os índices de tributação das heranças e os de tributação da renda. A comparação, que será justificada ao longo do item 3.3, fornecerá novos fundamentos para a conclusão, que se pretende alcançar, pela insuficiência do grau de tributação das heranças praticado no Brasil; e auxiliará a construção de diretrizes sobre o grau ideal de tributação aplicável a essa base tributária, considerados os critérios de justiça que orientam este trabalho.

### **3.3 O grau ideal de tributação: diretrizes para a exploração da base tributária das heranças no Sistema Tributário Nacional**

Em reunião da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das receitas da Assembleia Nacional Constituinte, Hugo de Brito Machado, ouvido na condição de expositor, disse o seguinte sobre a tributação das heranças:

Alguém também poderá dizer que não é justo tributar doações e heranças. Acho que é justo, porque o que considero extremamente injusto é um cidadão formar um patrimônio, trabalhando, suando a camisa e tendo de pagar imposto e o outro ganhar de herança e não pagar nada. Então, o cidadão que herdou não paga um centavo?<sup>211</sup>

A noção contida nesse comentário é a de que os ingressos gratuitos, obtidos sem nenhuma contrapartida de trabalho ou de investimento, deveriam sofrer incidência tributária por questão de justiça comparativa com a situação dos indivíduos que têm sua renda tributada. Essa ideia também pode ser encontrada nos escritos de Ricardo Lobo Torres, que, ao discorrer sobre o ITCMD, destacou que o imposto denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, porque incide sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles.<sup>212</sup>

---

<sup>211</sup> BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, p. 135. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016.

<sup>212</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 225-226.

A comparação entre o tratamento tributário dado aos rendimentos provenientes do trabalho, ou mesmo do capital, e aos ingressos decorrentes do recebimento de heranças é comum e até intuitiva. Na exploração dessas duas materialidades – renda e herança –, a tributação tem em vista a obtenção de riquezas pelo indivíduo – e não o consumo, o acúmulo ou a produção de riquezas –, o que evidencia um ponto em comum entre as duas espécies de manifestação de riqueza. No primeiro caso, a base econômica tributável é o eventual resultado positivo decorrente da consideração de rendimentos tributáveis (fatos acréscimos) e despesas dedutíveis (fatos descréscimos); já no segundo, é o montante correspondente a um acréscimo específico. Ainda que tal diferença deva ser considerada, é notável que, em ambos os casos, a eleição da hipótese de tributação considera a existência de riqueza que ingressa no patrimônio do contribuinte e contribui positivamente para o seu bem estar. Essa similitude entre a capacidade econômica demonstrada em um e outro evento parece justificar a relação de comparação que se estabelece entre eles, a partir de uma noção intuitiva inicial pela qual os ingressos financeiros gratuitos não poderiam receber tratamento tributário menos gravoso do que aqueles obtidos com o emprego da força de trabalho ou do capital.

Nesta seção, o que se pretende é investigar a existência de argumentos jurídicos que suportem essa noção inicial e, a partir da sua declaração, estabelecer parâmetros que apontem o grau ideal da tributação das heranças em função da comparação estabelecida com o tratamento tributário destinado à renda do trabalho e do capital, e tendo em vista as condições sociais verificadas na realidade. A rigor, a comparação que se passa a estabelecer neste ponto se dá entre os *rendimentos* tributados no sistema do IRPF e a herança. Isso porque, enquanto o *rendimento* é cada um dos fatos acréscimos considerados pontualmente para a aferição do acréscimo patrimonial que servirá de base para a incidência do imposto de renda, a *renda* é justamente o resultado positivo da consideração desses rendimentos tributáveis e das despesas dedutíveis no período de um ano. Assim, o grau de imposição incidente sobre os *rendimentos* isoladamente considerados é necessariamente menor que aquele incidente sobre a *renda* – exceto na hipótese em que o contribuinte não indique despesas a deduzir, caso em que esses graus de imposição serão iguais.

No entanto, como se pretende estabelecer uma relação entre o índice de tributação das heranças e o índice que recai sobre os rendimentos do capital e do trabalho – que são explorados por meio do imposto de renda –, será feita menção a *renda* na enunciação das diretrizes que se passa a construir, com a finalidade de destacar que a comparação tem em conta a incidência determinada pela imposição federal que diz respeito a essa materialidade. Após a ressalva da imprecisão técnica – que se mantém para facilitar o entendimento dos enunciados a seguir



propostos –, cabe esclarecer que a diferença entre a alíquota incidente sobre a renda e aquela incidente sobre os rendimentos individualmente considerados<sup>213</sup> não será desprezada na comparação proposta. Isso porque, como se verá a partir do próximo subitem, os parâmetros sugeridos não indicam uma fórmula numérica que determine a alíquota ideal para tributação das heranças em função das alíquotas do imposto de renda. Trata-se apenas da indicação de relações aproximadas de igualdade e de superioridade em relação aos índices de imposição determinados pelo IRPF; e espera-se que a diferença em questão seja absorvida pelo caráter não estanque da comparação.

Não se busca aqui o desenvolvimento de fórmulas sobre a tributação ótima das heranças ou a indicação precisa dos percentuais ideais<sup>214</sup> – o que seria próprio do estudo das ciências econômicas –; nem a indicação do grau de tributação que é exigido pela Constituição, já que existe um espaço de liberdade destinado à atuação do legislador. O que se busca é a formulação de diretrizes que auxiliem a avaliação das escolhas promovidas pelo legislador nesse espaço de liberdade, de acordo com os critérios de justiça sustentados neste trabalho. As conclusões alcançadas sobre o grau de tributação a ser idealmente aplicado no Sistema Tributário Nacional, bem como sobre as figuras tributárias que o devem compor, permitirão o desenvolvimento das questões sobre a inclusão das heranças na base tributável do imposto de renda, a que se dedica o capítulo final desta dissertação.

### 3.3.1 A tributação das heranças deve ser, ao menos, igual ou aproximadamente igual à tributação da renda

---

<sup>213</sup> A diferença entre a alíquota incidente sobre a renda e aquela incidente sobre os rendimentos isoladamente considerados dependerá da quantidade de despesas dedutíveis realizadas pelo contribuinte. Uma noção da diferença existente pode ser obtida por meio do recurso ao desconto simplificado previsto no art. 10 da Lei 9.250/1995. Por ele, a indicação das despesas dedutíveis é substituída por uma dedução de 20% do total dos rendimentos tributáveis. Se fosse considerada a incidência de uma alíquota única de 27,5% sobre o montante tributável após a dedução, seria possível verificar que o percentual incidente sobre o total dos rendimentos tributáveis – desconsiderada a dedução – seria de 22%.

<sup>214</sup> Para um estudo econômico da tributação ótima das heranças, ver PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. A theory of optimal inheritance taxation. *Econometrica*, v. 81, n. 5, set., 2013. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaez2013.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016. No artigo, os autores concluem que o índice de tributação ideal seria de 50% a 60%, ou até mesmo percentual mais alto para as maiores heranças, de acordo com a experiência histórica da sociedade.

A noção apresentada nas linhas anteriores, de que os ingressos gratuitos não deveriam ser objeto de tratamento tributário mais favorável que a renda do trabalho e do capital, é comumente defendida com base no caráter imerecido do recebimento de heranças. Como afirmado por Hugo de Brito Machado no pronunciamento público antes citado, não seria justo que aquele que trabalha tenha que pagar impostos sobre a riqueza auferida e aquele que a recebe sem nenhuma contrapartida não o tenha. Mas o mérito por si só, ou a ausência dele, pode ser apontado como circunstância suficiente a determinar a tributação das heranças e a definir o grau ideal da sua incidência?

John Rawls afirma que a herança desigual de riquezas não é, em si mesma, mais injusta que a herança desigual de inteligência ou de quaisquer talentos naturais imerecidos<sup>215</sup>. A comparação tem o objetivo de destacar que o recebimento desigual e imerecido de virtudes – sejam intelectuais ou econômicas – é permissível sob a sua concepção de justiça, desde que atenda a determinados critérios. Na teoria da justiça de Rawls, a desigualdade decorrente de heranças desiguais estará justificada se, respeitada a liberdade igual, sua existência atender às duas dimensões do segundo princípio de justiça; isto é, se trouxer vantagens para os menos afortunados (*princípio da diferença*) e for compatível com um sistema que garanta a igualdade equitativa de oportunidades. Como visto no capítulo anterior, a garantia da igualdade equitativa de oportunidades está intimamente relacionada à eleição das heranças como base de tributação, e é ela que lhe confere uma dimensão extrafiscal. No entanto, a realização do princípio da diferença no que diz respeito à desigualdade do que é imerecidamente transmitido de pai para filho não necessariamente se dá por meio de um sistema de tributação, até mesmo porque há fatores determinantes de desigualdade que não são apreciáveis economicamente, ao menos de forma direta<sup>216</sup>; e, mesmo quanto aos que o são, o favorecimento dos menos afortunados pode

---

<sup>215</sup> “A herança desigual de riquezas não é, em si mesma, mais injusta que a herança desigual de inteligência. É verdade que é mais fácil sujeitar a primeira ao controle social; mas o essencial é que, na medida do possível, as desigualdades que se fundamentam em ambas satisfaçam o princípio da diferença. Assim, a herança é permissível contanto que as desigualdades resultantes tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e a igualdade equitativa de oportunidades” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 346).

<sup>216</sup> “(...) dons inatos tais como inteligência e várias aptidões naturais (cantar e dançar) não são bens fixos com capacidade constante. São, enquanto tais, apenas potenciais, e sua realização efetiva depende de condições sociais entre as quais se encontram as atitudes sociais diretamente relacionadas com seu treinamento, estímulo e reconhecimento. A construção de uma medida utilizável de talentos naturais parece estar fora de questão, mesmo em teoria. Para nossos propósitos, contudo, a dificuldade relevante é que um imposto sobre o talento violaria a prioridade da liberdade. Forçaria os mais capazes a entrarem naquelas ocupações em que a remuneração é alta o suficiente para que eles possam pagar o imposto no período de tempo exigido; interferiria em sua liberdade de conduzir a vida no âmbito dos princípios de justiça. (...) O princípio de diferença não penaliza os mais capazes por serem mais afortunados em termos de talentos naturais” (RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 224).

ser obtido por forma outra que não pela arrecadação de receitas tributárias para investimento social.

No sistema tributário nacional, a princípio, não é o mérito ou o demérito inerente à manifestação de riqueza que determina a imposição ou o grau de sua incidência, mas sim a capacidade contributiva e, eventualmente, as finalidades extrafiscais envolvidas. O mérito existente na obtenção de riquezas por meio do trabalho não exime o trabalhador de pagar tributos, e o maior ou menor esforço empenhados no trabalho não atuam como critérios de mensuração do tributo a ser pago – embora haja margem para que o valor social do trabalho, enunciado como fundamento da República no art. 1º, IV, da Constituição, justifique a previsão de um tratamento mais favorável aos rendimentos decorrentes do trabalho, como uma medida extrafiscal.

A renda constitui fato gerador de tributo qualquer que seja a quantidade de esforço físico ou intelectual investida na sua obtenção, e o que determina a alíquota aplicável é a capacidade contributiva identificada em cada faixa de tributação e, eventualmente, a intenção do legislador de dar tratamento mais favorável a determinada espécie de rendimento com finalidade extrafiscal (p. ex., a isenção dos lucros e dividendos do pagamento de IRPF, com o fim de estimular o investimento em atividades produtivas<sup>217</sup>).

Da mesma forma, para a justificação da tributação das heranças e para a definição do seu grau ideal em função do grau de tributação da renda, não interessa tanto o fato de que o herdeiro não empenha esforços para obter os valores recebidos, enquanto o trabalhador ou o investidor o fazem. É certo que a ordem constitucional valoriza o trabalho e o esforço a ele inerente, mas a gratuidade própria às transmissões hereditárias não parece ser suficiente para justificar, por si só, a majoração do grau de tributação das heranças, ou a sua equiparação com o gravame que é imposto à renda. A correlação entre o grau de exploração de uma e outra materialidade econômica, se puder ser alcançada, o será principalmente com base na capacidade contributiva e nas finalidades extrafiscais envolvidas.

Quanto ao aspecto da capacidade contributiva, é útil a reflexão de Liam Murphy e Thomas Nagel sobre o tema. Ao tratar das heranças, os autores propõem o seguinte questionamento: “será que a riqueza que uma pessoa adquire por meio de transferências gratuitas deve receber um tratamento tributário diferente da riqueza acumulada através de ganhos do trabalho e de investimentos?”<sup>218</sup> Entre outros argumentos não diretamente

---

<sup>217</sup> Exposição de motivos n. 325/MF, de 31/8/1995.

<sup>218</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 198.

relacionados com a capacidade contributiva, os autores formulam resposta a partir da vinculação das riquezas tributáveis com o ganho de bem estar por elas determinado.

Afirma-se que o consumo e a riqueza figuram como bases tributárias em virtude da relação que possuem com o bem estar dos indivíduos. E o consumo e a riqueza obtidos por meio de riquezas transferidas gratuitamente para o patrimônio de uma pessoa contribuem para o seu bem estar pelo menos na mesma e exata medida que o consumo e a riqueza possibilitados pelo trabalho e os investimentos. Assim, os autores não identificam nenhum argumento de justiça para que o tratamento tributário destinado às heranças seja mais favorável do que o destinado à renda.<sup>219</sup>

A conclusão é correta e se estende ao sistema tributário nacional. Na Constituição de 1988, tanto a renda como a herança são eleitas como índices determinantes da tributação em função da riqueza que ingressa no patrimônio do contribuinte e contribui positivamente para o seu bem estar; a primeira, por meio do Imposto de Renda, e a segunda, ao menos por meio do ITCMD. Ressalvada a necessidade de previsão de isenções, que visam objetivos diferentes em um e outro caso, a herança acresce ao patrimônio individual e contribui para o bem estar do que a recebe na mesma proporção que os demais rendimentos considerados no sistema do imposto de renda; e, como visto no início desta seção, a capacidade econômica observada em ambos os casos é muito semelhante, porque se relaciona com a riqueza obtida pelo indivíduo, que contribui positivamente para o seu patrimônio.

Além disso, a finalidade extrafiscal realizável por meio da tributação das heranças também sugere que o grau da imposição aplicável a essa base tributária não deve ser inferior ao incidente sobre as rendas. Como visto no capítulo 2, a eleição das transferências gratuitas como base tributária está diretamente relacionada com a regulação das excessivas concentrações de riqueza na sociedade, que tendem a prejudicar a liberdade igual e a igualdade equitativa de oportunidades. Com o passar do tempo, as riquezas acumuladas se multiplicam em velocidade mais rápida que o crescimento da economia pode alcançar; a herança passa a ter maior relevância na formação dos patrimônios individuais; e os níveis de desigualdade social daí decorrentes, por sua expressividade, geram efeitos nocivos no plano político, social e econômico.

A tributação das heranças é meio hábil para controlar os efeitos cumulativos decorrentes das transferências intergeracionais. Estudos empíricos demonstram que a exploração dessa base

---

<sup>219</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 199-204.

tributária tem relação com a redução dos índices de acumulação de riqueza.<sup>220</sup> Se, no entanto, a tentativa de regulação é feita com base em índices mais baixos do que os aplicáveis à tributação dos rendimentos do trabalho e do capital – cuja evolução está relacionada com o índice de crescimento da economia, sempre inferior ao índice de retorno do capital acumulado –, ela se mostra inócua. A vinculação entre os índices deve ser ao menos de relativa equivalência.

A diretriz aqui apresentada não implica que a tributação das heranças deva ser feita idealmente por meio da inclusão dos acréscimos gratuitos na base tributária do imposto de renda; e não por meio da aplicação do ITCMD. A criação de competência tributária para instituição e cobrança de uma imposição específica sobre as transmissões hereditárias foi uma escolha expressa do Constituinte, que se justifica pela existência de capacidade contributiva objetiva e pela necessidade de controle pontual dessa forma de transmissão de riquezas. Trata-se de escolha legítima, que reflete a tendência mundial na tributação das heranças, e não são encontradas razões suficientes para infirmá-la.

Além disso, deve ser considerado que a criação dessa imposição específica foi acompanhada da sua atribuição aos Estados, diante da maior aptidão desses entes federativos para proceder à avaliação dos patrimônios e até mesmo para conceder isenções de acordo com as realidades regionais, entre outros fundamentos. Por esse motivo, ao menos na configuração adotada pelo Sistema Tributário Nacional, é possível afirmar que o imposto específico sobre as heranças – no sistema brasileiro, o ITCMD – tem primazia na exploração dessa base tributária; o que não exclui, por si só, a possibilidade de incidência do imposto de renda na hipótese (v. item 4.2). Assim, a primeira diretriz aqui apresentada, pela qual o índice de tributação das heranças deve guardar, ao menos, relativa equivalência com o índice de tributação da renda, deve ser explorada preferencialmente por meio dos sistemas estaduais do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

A diretriz não implica também que os sistemas estaduais do ITCMD devam observar as previsões editadas pelo legislador federal relativas a faixas de tributação e alíquotas aplicáveis para a incidência do IRPF. Em primeiro lugar, porque o princípio da autonomia federativa não permite que a competência tributária de um ente seja limitada por outro. E em segundo lugar, porque as faixas de isenção idealmente aplicáveis à tributação da herança tendem a ser diferentes daquelas relativas ao imposto de renda. Isso porque, como visto acima, os efeitos

---

<sup>220</sup> Ver PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. A theory of optimal inheritance taxation. *Econometrica*, v. 81, n. 5, set., 2013. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaez2013.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016. Ver também nota 172.

cumulativos que se pretende regular pela tributação só se manifestam na transmissão hereditária de grandes montes, e a proteção da família justifica a concessão de isenções diferenciadas – ou mesmo de alíquotas diferenciadas – conforme o grau de parentesco no sistema de tributação da herança.

Considerando que a disciplina das isenções relativas à tributação das duas materialidades comparadas tende a ser diferente, a comparação sugerida pela diretriz leva em consideração a incidência de alíquotas nominais sobre grandezas diferentes. As alíquotas efetivas praticadas na tributação da herança e aquelas aplicadas na tributação da renda não são comparáveis em termos de equivalência; as primeiras tendem a ser menores, já que os níveis ideais de isenção correspondentes são justificadamente mais altos. Assim, o que se pretende por meio da diretriz é a comparação, em termos de equivalência, entre os índices nominais de imposição aplicáveis às heranças e aqueles aplicáveis aos demais rendimentos – ainda que o montante mínimo que atraia a aplicação de cada um dos índices seja menor na base tributária da renda do que na herança, pelo fato de que as faixas de isenção previstas para aquela são geralmente menores do que para estas.<sup>221</sup>

Um esforço prático pode elucidar melhor os termos da comparação proposta. Tomando-se como exemplo os 9 (nove) países estrangeiros que tributam a herança conforme analisado no item 3.2<sup>222</sup>, constata-se que quase todos eles estão mais próximos do que o Brasil de alcançar essa relação de equivalência entre os índices de tributação da herança e da renda.<sup>223</sup> A descrição feita a seguir levará em consideração as alíquotas nominais máximas previstas para a tributação da renda em cada um desses países. As legislações consultadas costumam prever alíquotas diferentes de acordo com a fonte dos ingressos (ganhos de capital, dividendos etc.), mas a análise feita a seguir menciona apenas a alíquota geral. Alguns países também estabelecem distinções para a tributação de indivíduos solteiros e casados, e para estes conforme declarem seus ingressos separadamente ou em conjunto. Nesses casos, optou-se pela menção aos valores previstos para a tributação de indivíduos solteiros.

---

<sup>221</sup> A faixa de isenção vigente para o IRPF 2016 determina que, no ano calendário de 2015, estão isentos do imposto de renda das pessoas físicas os rendimentos mensais não superiores a R\$ 1.903,98.

<sup>222</sup> São eles: Estados Unidos, Alemanha, Chile, França, Inglaterra, Itália, Japão, Luxemburgo e Suíça. Como visto em 3.2, esses países tributam a herança por meio de imposição específica e não consideram o acréscimo correspondente na base tributária dos impostos pessoais sobre a renda. Demais especificidades desses sistemas de tributação, como o regime de isenções e alíquotas diferenciadas pelo grau de parentesco ou pelo montante transferido, também estão detalhados em 3.2.

<sup>223</sup> No Brasil, enquanto as heranças são tributadas a no máximo 8%, as rendas se sujeitam a imposição nominal de até 27,5%, sendo aplicável esta alíquota máxima uma vez alcançado o montante anual de R\$ 55.373,55 (cinquenta e cinco mil, trezentos e setenta e três reais e cinquenta e cinco centavos).

Os Estados Unidos tributam a herança, por meio do imposto federal, a uma alíquota máxima de 40%, aplicável a bases de cálculo iguais ou superiores a US\$1 milhão, considerada a isenção para heranças de até US\$5 milhões. Já a tributação da renda – ou dos ingressos<sup>224</sup> – é feita, no nível federal<sup>225</sup>, a uma alíquota máxima de 39,6%, que incide sobre o montante tributável igual ou superior a US\$413.200,00 (quatrocentos e treze mil e duzentos dólares) anuais. São isentos os ingressos não superiores a US\$ 4.050,00 (quatro mil e cinquenta dólares) anuais, em 2016.<sup>226</sup>

A Alemanha prevê a imposição sobre a herança por meio de alíquotas de até 50%, para heranças superiores a € 26 milhões, com isenções que variam de €20 a 50 mil, de acordo com a posição do herdeiro na linha sucessória. Enquanto isso, a tributação da renda é feita a uma alíquota máxima de 45%, incidente sobre bases de cálculo de €250.731,00 (duzentos e cinquenta mil, setecentos e trinta e um euros) ou mais, por ano. A isenção básica se aplica a ingressos não superiores a €8.354,00 (oito mil, trezentos e cinquenta e quatro euros) anuais.<sup>227</sup>

O Chile pratica a alíquota máxima de 25% para a tributação das heranças iguais ou superiores a US\$1.080.000,00 (um milhão e oitenta mil dólares), aproximadamente<sup>228</sup>, com sobretaxa de 20% a 40% para parentes na linha colateral ou pessoas sem relação de parentesco com o *de cuius*. Já a alíquota máxima para tributação da renda é de 40%, aplicável a ingressos anuais que totalizem US\$135 mil, aproximadamente.<sup>229-230</sup>

A França aplica imposição sobre as heranças com base em alíquotas máximas de 45%, 55% e até 60%, de acordo com a posição do herdeiro na linha sucessória. Para ascendentes e descendentes, a alíquota máxima se aplica a montantes iguais ou superiores a €1.805.678,00

---

<sup>224</sup> Ver nota 186.

<sup>225</sup> Alguns estados e cidades americanos também tributam os ingressos pessoais, paralelamente à imposição federal.

<sup>226</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 1409-1410. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

<sup>227</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 455-456. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

<sup>228</sup> Ou 1.200 unidades tributárias anuais, nos termos da legislação.

<sup>229</sup> Ou 150 unidades tributárias mensais, considerados os 12 meses do ano.

<sup>230</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 240. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

(um milhão, oitocentos e cinco mil, seiscentos e setenta e oito euros). A imposição sobre a renda se vincula a uma alíquota máxima de 45%, que é aplicável a montantes iguais ou superiores a €151.956, 00 (cento e cinquenta e um mil, novecentos e cinquenta e seis euros) anuais, com sobretaxa de 3% e 4% para rendas que ultrapassem €250 mil e €500 mil, respectivamente.<sup>231</sup>

O Reino Unido tributa as heranças por meio de alíquota fixa de 40%, com previsão de isenção para montantes de até £325.000,00 (trezentas e vinte e cinco mil libras esterlinas). Já a renda é tributada por meio de alíquotas variáveis de até 45%, sendo a alíquota máxima prevista para montantes tributáveis superiores a £150.000,00 (cento e cinquenta mil libras esterlinas). A isenção anual é de £10.600,00 (dez mil e seiscentas libras esterlinas).<sup>232</sup>

A Itália é o país, dentre os analisados, em que o percentual das alíquotas máximas aplicáveis ao imposto de herança e ao imposto de renda mais se distancia. Enquanto a herança é tributada a partir de alíquota máxima de apenas 8%, a renda é tributada a até 43%, desde que ultrapasse o montante anual de €75.000,00 (setenta e cinco mil euros).<sup>233</sup>

No Japão, a alíquota máxima do imposto de herança é de 55%, com sobretaxa de 20% para os beneficiários que não sejam cônjuge, pais ou filhos do *de cuius*. Já a renda, que é tributada nacional e localmente, se sujeita, no nível nacional, a uma alíquota máxima de 45%, destinada a ingressos tributáveis iguais ou superiores a ¥40.000.000,00 (quarenta milhões de ienes), ou aproximadamente US\$380 mil.<sup>234</sup>

Em Luxemburgo, a alíquota máxima do imposto de herança é de 48%, e a do imposto de renda, de 43,6%. Enquanto a alíquota máxima do imposto de herança alcança os montantes recebidos que ultrapassem €1,75 milhão, o percentual máximo do imposto de renda atinge os ingressos anuais que sejam iguais ou superiores a €150.000,00 (cento e cinquenta mil euros).<sup>235</sup>

---

<sup>231</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 418. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

<sup>232</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 1378-1380. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

<sup>233</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 651. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

<sup>234</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 669. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

<sup>235</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 789-799. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.



Já na Suíça, enquanto a alíquota máxima do imposto de herança, considerados todos os cantões, é de 50%; o imposto federal sobre a renda incide a até 11,5%, e os impostos previstos pelos cantões variam de 14% a 35%.<sup>236</sup>

A observação dos dados expostos acima demonstra que – embora as parcelas de herança isentas de tributação sejam sempre maiores que as parcelas de renda, e as alíquotas máximas do imposto de herança se destinem a montantes bem maiores que aqueles atingidos pela tributação máxima no imposto de renda –, na maior parte dos países analisados o percentual de recolhimento exigido das heranças tributáveis é maior que o percentual exigido das rendas tributáveis; e, naqueles que se apresentam como exceção, a diferença existente entre um e outro grau é bem menor que aquela encontrada no sistema brasileiro.

Economicamente, a comparação entre o grau de imposição da herança e da renda pode ser imprecisa, porque não leva em consideração os níveis de isenção e as faixas de tributação estabelecidas para um e outro imposto. No entanto, como dito acima, há razões jurídicas e filosóficas para que esses níveis e faixas sejam distintos em relação à herança e à renda; e, ressalvada essa diferença, há razões da mesma natureza para que o percentual de imposição sobre as heranças tributáveis – considerado o seu montante ideal, a ser definido com respeito às isenções razoáveis – seja ao menos equivalente ao percentual de imposição sobre as rendas tributáveis.

Como ressalvado no início desta seção, o que se busca por meio dessa comparação não é, de forma alguma, a criação de uma fórmula de tributação ótima das heranças. A diretriz aqui proposta funciona apenas como um parâmetro para verificação da suficiência da tributação incidente sobre as heranças, considerada a sua finalidade eminentemente regulatória da acumulação de riquezas. A partir desse parâmetro, pode-se afirmar seguramente que a tributação das heranças atualmente praticada no Sistema Tributário Nacional é insuficiente para cumprir os objetivos constitucionais a ela vinculados, assim como também o é a alíquota máxima de 8% estabelecida na Resolução n. 9/1992 do Senado Federal.

Em países com índices de desigualdade social muito menores que os encontrados no Brasil<sup>237</sup>, e nos quais, em tese, o controle dos efeitos das sucessões hereditárias demandaria

---

<sup>236</sup> EY. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015, p. 1272. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)> . Acesso em: 31 out. 2016.

<sup>237</sup> A partir do índice Gini calculado pelo Banco Mundial nos últimos 8 anos, a ordem crescente dos países analisados em nível de desigualdade social é a seguinte: Alemanha (30,1, em 2012); Suíça (31,6, em 2012); Japão (32,1, em 2008); Reino Unido (32,6, em 2012); França (33,1, em 2012); Luxemburgo (34,8, em 2012); Itália (35,2, em 2012); Estados Unidos (41,1, em 2013); Chile (50,5, em 2013); e Brasil (51,5, em 2014). The World Bank Data. Disponível em: <[http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?year\\_high\\_desc=false](http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?year_high_desc=false)>. Acesso em: 5 nov. 2016.

intervenção menos gravosa que a exigida pelas circunstâncias da sociedade brasileira, os níveis de tributação da herança estão mais alinhados com a diretriz aqui construída do que no cenário brasileiro. Tal conclusão indica a debilidade do sistema do ITCMD, que, na sua configuração atual, não se presta a realizar de forma adequada o controle da concentração de riquezas determinada pelas transferências intergeracionais; e não se prestaria a fazê-lo ainda que a sociedade brasileira tivesse os índices de desigualdade dos países acima analisados.

Nesse ponto, verifica-se que a proposta de alteração contida no Ofício Conseq n. 11/2015, mencionado no item 3.1, funcionaria como um importante mecanismo para aproximar o sistema brasileiro de tributação das heranças ao menos do ideal pregado pela primeira diretriz. A proposta consiste em minuta de Resolução do Senado Federal que aumenta a alíquota máxima do ITCMD de 8% para 20%. Sua eventual aprovação permitiria aos Estados adequar seus sistemas de tributação por meio do aumento da variação existente entre alíquota mínima e máxima; e da aplicação de alíquotas mais altas para bases de cálculo elevadas, em patamares mais próximos daquele praticado para a tributação da renda pela União Federal, como sugere a diretriz comparativa aqui construída.

No capítulo seguinte, passa-se a investigar se as condições sociais verificadas na realidade podem justificar a aplicação de índices ainda maiores para tributação da herança, o que conduziria à construção de outra diretriz. A conclusão ali alcançada conduzirá ao estudo, a ser realizado no capítulo 4, sobre a possibilidade de exploração da materialidade econômica das heranças, no Sistema Tributário Nacional, por meio de outra imposição que não o ITCMD.

### 3.3.2 A tributação das heranças deve ser maior que a tributação da renda, se assim o determinarem as condições sociais

Foi visto até aqui que a tributação das heranças tem a finalidade extrafiscal de regulação dos efeitos cumulativos determinados pelas transmissões hereditárias de bens, e que o efetivo controle da concentração de riquezas determinada por esse evento depende de que a sua exploração tributária guarde, ao menos, relativa equivalência com o grau de tributação da renda. Neste ponto, vai-se além da diretriz construída no item anterior para tratar da hipótese em que, mais do que uma relação de equivalência, a realidade social a ser regulada pelo direito exija que a tributação da herança seja superior à tributação da renda.

Em 1978, um grupo multidisciplinar reunido pelo *Institute for Fiscal Studies*, do Reino Unido, e liderado pelo professor J. E. Meade produziu um relatório no qual avaliava a estrutura fiscal daquele país e sugeria um esquema ideal de tributação. Ao tratar da tributação das transferências de capital, o relatório do Comitê Meade enuncia aqueles que seriam os seus três objetivos principais. Em primeiro lugar, a exploração tributária desse evento teria por fim reconhecer que a propriedade de riquezas confere benefícios ao seu titular e é uma base apropriada para tributação, já que o capital produz rendimentos independentemente da idade do seu titular e do dispêndio de horas de lazer. Em segundo lugar, a tributação visaria promover uma distribuição mais igualitária da propriedade de riquezas; e, em terceiro lugar, estabelecer distinção entre o tratamento dado à riqueza herdada e à riqueza proveniente de ganhos e economias.<sup>238</sup>

Quanto ao último objetivo, o Comitê conclui que a riqueza herdada deve se sujeitar a uma tributação mais pesada do que a riqueza decorrente dos ganhos do trabalho e de investimentos, por questões de justiça e de incentivos econômicos. O indivíduo que constrói um patrimônio por seu próprio esforço e iniciativa mereceria melhor tratamento tributário que aquele que adquiriu riquezas meramente em virtude da sorte do seu nascimento. E, para além da questão do merecimento, a instituição de tratamento tributário mais benéfico ao primeiro do que ao segundo colocaria menos obstáculos no caminho do esforço e da iniciativa.<sup>239</sup>

Como visto no item anterior, no aspecto atinente à justiça, o mérito – ou a ausência dele – não produz o melhor argumento em favor da majoração dos índices de tributação das heranças. Ainda que, em tese, a declaração constitucional do valor social do trabalho possa

---

<sup>238</sup> Institute for Fiscal Studies. *The structure and reform of direct taxation: report of a committee chaired by Professor J. E. Meade*. London: George Allen & Unwin, 1978, p. 317-318.

<sup>239</sup> “Closely connected with this is a third set of objectives, which is very generally in mind when capital taxes are considered, namely a differentiation of the treatment of inherited wealth as contrasted with wealth accumulated out of the owner’s own earnings and savings. Inherited wealth is widely considered – and we share this view – to be a proper subject for heavier taxation on grounds of both fairness and of economic incentives. The citizen who by his own effort and enterprise has built up a fortune is considered to deserve better tax treatment than the citizen who, merely as a result of the fortune of birth, owns an equal property; and to tax the former more lightly than the latter will put a smaller obstacle in the way of effort and enterprise” (Institute for Fiscal Studies. *The structure and reform of direct taxation: report of a committee chaired by Professor J. E. Meade*. London: George Allen & Unwin, 1978, p. 318). Em tradução livre: “Estreitamente relacionado a isso há um terceiro conjunto de objetivos, que geralmente estão em conta quando impostos sobre o capital são considerados. Trata-se da diferenciação de tratamento da riqueza herdada em contraste com a riqueza acumulada a partir dos próprios ganhos e economias do proprietário. A riqueza herdada é amplamente considerada – e nós compartilhamos desse ponto de vista – como matéria própria para tributação mais pesada, tanto em termos de justiça como de incentivos econômicos. O cidadão que por seu próprio esforço e empreendimento constrói fortuna é considerado merecedor de um tratamento tributário melhor do que o cidadão que, como mero resultado da sorte do nascimento, possui igual fortuna; e tributar aquele mais levemente do que este colocará um obstáculo menor no caminho do esforço e do empreendimento”.

justificar que se dê tratamento tributário mais benéfico aos salários, não se trata de fundamento suficiente para justificar, por si só e com base em critérios de justiça, que a riqueza herdada sofra imposição mais gravosa do que a renda advinda de investimentos, por exemplo. Há outros elementos, além da riqueza material, que são recebidos – e até herdados – de forma imerecida pelos indivíduos e que influenciam o desempenho de suas finanças e de sua capacidade de acumular riquezas por seu próprio esforço e iniciativa. Como disse John Rawls, a herança desigual de riquezas não é, em si mesma, mais injusta que a herança desigual de inteligência.<sup>240</sup>

Liam Murphy e Thomas Nagel se baseiam nessa circunstância para rejeitar a existência de razões de justiça que justifiquem o estabelecimento de tratamento tributário mais gravoso para as heranças do que aquele destinado às rendas. Os autores afirmam, em primeiro lugar, que não há razões fortes o suficiente para justificar a rigorosa igualdade de todos os fatores que afetem as oportunidades econômicas das pessoas, desde que elas tenham um grau suficiente de controle sobre as suas perspectivas de vida. Em seguida, ressaltam que a riqueza herdada não é o único fator que impede a igualdade de oportunidades numa economia capitalista, mas o capital humano transferido dos pais para os filhos pode ter mais influência nas perspectivas de vida destes últimos do que o capital financeiro recebido.<sup>241</sup>

As observações de Murphy e Nagel reforçam o que já se vinha de afirmar no ponto 3.3.1 sobre o tratamento das heranças no sistema tributário nacional. O grau de tributação das heranças não é determinado pelo caráter mais ou menos imerecido das sucessões hereditárias, mas a exploração tributária dessa materialidade econômica deve se dar com observância da capacidade contributiva e das finalidades extrafiscais envolvidas. No entanto, a reflexão desenvolvida pelos professores americanos deixa de considerar uma circunstância que é capaz de infirmar a conclusão alcançada por eles com base em razões de justiça: a realidade sócio econômica subjacente ao sistema tributário analisado pode ser tal que exija, para a realização

---

<sup>240</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 346.

<sup>241</sup> “Mas, mesmo do ponto de vista do libertarismo igualitário, existe ainda uma outra razão para se duvidar do valor da sobretributação dos recebimentos gratuitos, uma razão que vem da realidade da vida. A riqueza herdada não é único fator que impede a igualdade de oportunidades numa economia capitalista. Quando temos uma concepção suficientemente complexa dos fatores que colaboram para que um ser humano viva bem, podemos chegar à conclusão de que o mais importante é a transmissão de capital humano dos pais para os filhos, especialmente por meio de vantagens educacionais em casa e na escola. Talvez seja impossível eliminar essa causa de desigualdade – a menos que seja abolida a família –, a qual se faz sentir antes da idade com a qual as pessoas geralmente recebem uma herança. Essas vantagens desiguais são resultados naturais do tipo mais básico e valioso de preocupação interpessoal humana. Porém, poder-se-ia fazer muito mais para diminuir essa distância caso se fornecesse a todos uma educação pública adequada” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 218-219).

da finalidade extrafiscal visada pela tributação da herança, o estabelecimento de relação diferente da mera equivalência entre a tributação desse evento e a da renda.

A sobretributação das heranças em relação à renda, quando justificada, não o é pelo caráter imerecido do seu recebimento, nem pela necessidade de promoção da igualdade absoluta por meio da redistribuição pura e simples de todos os fatores que influenciam a igualdade equitativa de oportunidades. A exigência de que a tributação das heranças seja maior que a tributação da renda terá sempre por base a finalidade extrafiscal de controle dos efeitos cumulativos determinados pelas sucessões hereditárias, e poderá ser afirmada apenas quando os índices de desigualdade social sejam tais que a realização desse controle somente por meio da primeira diretriz enunciada seja insuficiente.

As razões de justiça que regem um sistema jurídico podem veicular exigências variáveis conforme as características da sociedade analisada. Ao tratar do sistema de distribuição como uma das instituições de fundo para a realização da justiça, John Rawls reconhece que suas sugestões para a estruturação de um sistema tributário ideal pressupõem que ele seja parte de uma sociedade bem ordenada. Também admite que as circunstâncias encontradas na realidade podem exigir medidas mais gravosas, ou mesmo diferentes daquelas que seriam apropriadas em uma sociedade justa.<sup>242</sup>

Como já foi visto, relativamente às heranças, o filósofo americano propõe uma tributação progressiva sobre os beneficiários, sem desenvolver considerações sobre o grau ideal de tributação.<sup>243</sup> As razões apontadas no item anterior indicam que a exploração tributária desse evento deve se dar ao menos no mesmo grau da tributação da renda, sob pena de inviabilizar o seu objetivo extrafiscal. No entanto, as circunstâncias encontradas na realidade, podem exigir imposição mais gravosa. Em sociedades profundamente desiguais, a mera observância da

---

<sup>242</sup> “Portanto, pode ser melhor usar a tributação progressiva (sobre a renda) apenas quando é necessária para proteger a justiça da estrutura básica no tocante ao primeiro princípio de justiça e à igualdade equitativa de oportunidades e, assim, evitar acúmulos de propriedade e poder que provavelmente solapam as instituições correspondentes. (...) E, de qualquer forma, aqui estamos analisando tal tributo proporcional como parte de um sistema ideal para uma sociedade bem-ordenada, a fim de ilustrar o teor dos dois princípios. Disso não decorre que, dada a injustiça das instituições existentes, mesmo impostos sobre a renda vertiginosamente progressivos não se justifiquem, quando todos os fatores são levados em conta. Na prática, temos geralmente de escolher entre diferentes arranjos injustos ou *second best*, e então recorremos à teoria não-ideal para descobrir o sistema menos injusto. Algumas vezes, esse sistema incluirá medidas e políticas que um sistema perfeitamente justo rejeitaria” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 347-348).

<sup>243</sup> “São essas instituições que correm risco quando as desigualdades de riqueza excedem certo limite; e, da mesma forma, a liberdade política tende a perder o valor e o governo representativo a só existir nas aparências. Os tributos e as leis do setor de distribuição devem evitar que esse limite seja ultrapassado. Naturalmente, onde ficar esse limite é uma questão de julgamento político orientado pela teoria, pelo bom senso e pela mera intuição, pelo menos dentro de um leque bastante amplo” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 346).

primeira diretriz enunciada acima é insuficiente para produzir resultados redistributivos e controlar os efeitos cumulativos das transferências hereditárias. Quanto maior é a concentração de riquezas numa sociedade, maior é a intervenção necessária para conter os efeitos nocivos decorrentes da acumulação de patrimônio, que se estende e se expande para gerações futuras.

Tal circunstância particularmente não foi levada em consideração por Murphy e Nagel, que apesar de aceitarem que a tributação mais gravosa da herança em relação à renda se dê por outras razões, como a eficiência da tributação, não conseguem defendê-la como parte das orientações de uma teoria de justiça em nenhuma hipótese.<sup>244</sup> Em sociedades menos desiguais, cuja realidade não atraia a disposição contida nessa segunda diretriz, a sobretributação das heranças de fato pode não se apresentar como medida orientada por critérios de justiça, e, nesse caso, eventual opção do legislador por realizá-la deve ser fundamentada a partir de outros princípios e valores que guiem a produção normativa. No entanto, a realidade sócio econômica em que está inserida a sua produção não pode servir de justificativa para a conclusão alcançada pelos autores americanos.

Ainda que não se aproximem dos índices de desigualdade verificados na sociedade brasileira, os Estados Unidos ostentam índices bem piores que os dos países europeus e podem ser classificados como um país de desigualdade acentuada. Nesse ponto, recorre-se à pesquisa elaborada por Thomas Piketty, na obra *O capital no século XXI*. Piketty apresenta três tabelas de distribuição, que medem a desigualdade total da renda do trabalho; a desigualdade da propriedade do capital; e a desigualdade total da renda, considerados o trabalho e o capital. São definidos quatro níveis de classificação: desigualdade suave; desigualdade média; desigualdade acentuada; e desigualdade muito acentuada. Quanto à propriedade do capital, é inserida ainda a classificação de desigualdade média acentuada.

Nas três projeções, a realidade atual americana é apontada como de desigualdade acentuada. Quanto à renda do trabalho, na sociedade americana, os 10% mais bem pagos recebem 35% da renda total, enquanto que os 50% mais mal pagos recebem apenas 25% da renda total<sup>245</sup>. Quanto à propriedade do capital, os 10% mais ricos detêm 70% do patrimônio

<sup>244</sup> “Embora nada tenhamos a dizer sobre a alegação de eficiência, não cremos que seria injusto, sob qualquer ponto de vista, impor uma tributação mais pesada à riqueza herdada se essa fosse a maneira mais eficiente de se obter a receita necessária para finalidades sociais legítimas. Limitamo-nos a rejeitar a idéia de que a justiça, considerada em si mesma, exige um tratamento tributário especial – ou mesmo, idealmente, o confisco – dos recebimentos gratuitos” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 219).

<sup>245</sup> A desigualdade total da renda do trabalho no tempo e no espaço (Fonte: Sítio eletrônico do livro *O capital no século XXI*, tabela 7.1. Disponível em: <<http://www.intrinseca.com.br/ocapital/>>. Acesso em: 14 nov. 2016).

<b>Desigualdade</b>	<b>Suave</b>	<b>Média</b>	<b>Acentuada (EUA)</b>	<b>Muito acentuada</b>
O 1% mais rico	5%	7%	12%	17%

existente nos Estados Unidos, enquanto que os 50% mais pobres possuem apenas 5% do patrimônio total<sup>246</sup>. E quanto à desigualdade total da renda do trabalho e do capital, os 10% mais ricos recebem 50% da renda total, enquanto que os 50% mais pobres recebem apenas 20%.<sup>247</sup>

A definição exata dos índices de desigualdade a partir dos quais estaria justificada a afirmação de que a tributação da herança deve ser maior que a tributação da renda depende de cálculos econômicos que fogem ao objeto deste trabalho. No entanto, é possível trabalhar com zonas de certeza positiva e negativa, e, a partir dos dados analisados e da classificação cunhada por Piketty, é possível afirmar que as sociedades que se caracterizem como de desigualdade acentuada ou muito acentuada, em especial quanto à propriedade do capital, se inserem na zona de certeza positiva das sociedades profundamente desiguais, a atrair a aplicação da segunda diretriz.

Apesar de não ter ingressado na pesquisa desenvolvida por Piketty pela ausência de dados históricos então disponíveis, o Brasil ostenta índice de desigualdade ainda pior que o da sociedade americana e até mesmo que os de outros países latino americanos, em pesquisas realizadas pelo Banco Mundial.<sup>248</sup> Em 2016, a Receita Federal do Brasil divulgou dados

Os 10% mais ricos	20%	25%	35%	45%
Os 40% do meio	45%	45%	40%	35%
Os 50% mais pobres	35%	30%	25%	20%

<sup>246</sup> A desigualdade da propriedade do capital no tempo e no espaço (Fonte: Sítio eletrônico do livro O capital no século XXI, tabela 7.2. Disponível em: <<http://www.intrinseca.com.br/ocapital/>>. Acesso em: 14 nov. 2016).

Desigualdade	Suave	Média	Média acentuada	Acentuada (EUA)	Muito acentuada
O 1% mais rico	10%	20%	25%	35%	50%
Os 10% mais ricos	30%	50%	60%	70%	90%
Os 40% do meio	45%	40%	35%	25%	5%
Os 50% mais pobres	25%	10%	5%	5%	5%

<sup>247</sup> A desigualdade total da renda (trabalho e capital) no tempo e no espaço (Fonte: Sítio eletrônico do livro O capital no século XXI, tabela 7.3. Disponível em: <<http://www.intrinseca.com.br/ocapital/>>. Acesso em: 14 nov. 2016).

Desigualdade	Suave	Média	Acentuada (EUA)	Muito acentuada
O 1% mais rico	7%	10%	20%	25%
Os 10% mais ricos	25%	35%	50%	60%
Os 40% do meio	45%	40%	30%	25%
Os 50% mais pobres	30%	25%	20%	15%

<sup>248</sup> O Brasil ocupa uma das piores colocações no ranking da desigualdade social na América Latina. Pelo índice de Gini divulgado pelo Banco Mundial para os 10 países seguintes mais o Brasil, esta seria a classificação em ordem crescente de desigualdade: Uruguai, 41,6 (2014); Argentina, 42,7 (2014); Peru, 44,1 (2014); Equador, 45,4 (2014); Venezuela, 46,9 (2006); México, 48,2 (2014); Bolívia, 48,4 (2014); Chile, 50,5 (2013); Brasil, 51,5 (2014); Paraguai, 51,7 (2014); Colômbia, 53,5 (2014). The World Bank Data. Disponível em: <[http://data.worldbank.org/indicador/SI.POV.GINI?year\\_high\\_desc=false](http://data.worldbank.org/indicador/SI.POV.GINI?year_high_desc=false)>. Acesso em: 14 nov. 2016.

relativos à distribuição de renda com base nas declarações de IRPF transmitidas para o exercício financeiro de 2014. A novidade tornou possível a elaboração de análise semelhante àquela desenvolvida por Piketty sobre a desigualdade total da renda, ao menos para esse ano específico. Os números indicados a seguir foram calculados com base na Tabela III do estudo “Distribuição da Renda por Centis – Ano Calendário 2014”, que leva em consideração o somatório da renda tributável bruta; dos rendimentos dos sócios ou titulares de micro e pequenas empresas; dos rendimentos recebidos a título de lucros e dividendos; e dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva.<sup>249</sup>

A partir dos dados constantes desse estudo, foi possível concluir que, no exercício financeiro de 2014, os 50% mais mal pagos – considerado o recebimento das espécies de rendimentos mencionadas acima – ficaram com 17% da renda total anual; os 40% do meio, com 25% da renda total; os 10% mais bem pagos, com 41% da renda total; e o 1% mais bem pago, com 13% da renda total. A comparação entre os recebimentos dos 50% mais mal pagos e os do 1% mais bem pago impressiona pela proximidade dos números. Enquanto metade dos contribuintes considerados no estudo recebeu, ao total, aproximadamente R\$ 289.236.280,00 (duzentos e oitenta e nove bilhões, duzentos e trinta e seis milhões, duzentos e oitenta mil reais), valor bem próximo a esse foi auferido por apenas 1% desse grupo de pessoas: aproximadamente R\$ 228.746.390,00 (duzentos e vinte e oito bilhões, setecentos e quarenta e seis milhões, trezentos e noventa mil reais).

Diante desses dados, é possível afirmar com segurança que, por sua realidade sócio econômica, o Brasil está inserido na zona de certeza positiva; e, como consequência, que o Sistema Tributário Nacional deve se pautar, idealmente, não apenas pela exigência de relativa igualdade entre o grau de tributação da herança e da renda (primeira diretriz), mas pela tributação mais gravosa daquela materialidade do que desta (segunda diretriz).

Como anunciado desde o início deste trabalho, a Constituição prevê uma outra imposição tributária, além do ITCMD, que possivelmente alberga a exploração da base econômica das heranças: o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A constitucionalidade da tributação do acréscimo patrimonial decorrente do recebimento de heranças por meio do Imposto de Renda da Pessoa Física<sup>250</sup> é uma das principais hipóteses

---

<sup>249</sup> BRASIL. Receita Federal. Distribuição da Renda por Centis – Ano Calendário 2014. Disponível em:

<[http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/distribuicao-da-renda-por-centis/distrib\\_renda\\_centis\\_ac\\_2014.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/distribuicao-da-renda-por-centis/distrib_renda_centis_ac_2014.pdf)>. Acesso em: 20 dez. 2016.

<sup>250</sup> É certo que a pessoa jurídica também possui legitimidade para ser beneficiária de herança testamentária; no entanto, o objeto da dissertação está restrito ao estudo da tributação desse evento na base tributária das pessoas físicas. O regime de tributação das doações recebidas por pessoas jurídicas será mencionado no capítulo 4.



desta dissertação e será analisada especificamente no capítulo seguinte. A se confirmar a hipótese, o sistema do IRPF se apresentaria como um meio para a realização da segunda diretriz da tributação das heranças no Sistema Tributário Nacional. Assim, enquanto aos sistemas do ITCMD caberia a promoção da relativa igualdade entre o grau de tributação da herança e da renda, o sistema do IRPF responderia pela sobretributação exigida pela realidade social vigente.

É certo que, em tese, a realização da segunda diretriz de tributação das heranças também poderia se dar pelo acréscimo nas alíquotas do ITCMD. No entanto, há razões para defender que, confirmada a inclusão dos ingressos gratuitos no sistema constitucional do IRPF, a sobretributação se dê por essa via. Em primeiro lugar, se o Constituinte tiver previsto a exploração da base tributária das heranças por meio do IRPF ao apresentar um conceito de renda e proventos de qualquer natureza que abrange tal natureza de acréscimos, essa opção não pode ser ignorada pelo legislador. As competências tributárias atribuídas pela Constituição só não devem ser exercidas positivamente quando estiverem presentes fundamentos que justifiquem a concessão de isenções. Em segundo lugar, a realização da primeira e da segunda diretrizes por meio de sistemas de imposição distintos favorece a adequada exploração tributária das heranças ao longo do tempo.

Considerando que a primeira diretriz é uma exigência permanente da justiça, e que a segunda diretriz se impõe apenas quando presente um elemento circunstancial – a desigualdade social excessiva, que pode deixar de existir com o tempo –, é preferível que cada uma das duas etapas da justiça na tributação das heranças se dê por meio de sistemas diferentes. Enquanto a primeira etapa, que é permanente, deve se realizar por meio de um sistema que se mantenha estável ao longo do tempo; a segunda deve ser promovida por outro, que possa ser alterado mais facilmente, se assim o determinarem as condições verificadas na sociedade. Os sistemas do ITCMD, que são dispersos entre os diferentes estados da federação e detêm primazia para a exploração tributária das sucessões hereditárias (v. ponto 3.3.1, §§11 e 12), são mais adequados para a promoção da primeira etapa. Já o sistema do IRPF, que é administrado por um ente central, se presta melhor à realização da segunda etapa.

De toda forma, a divisão de funções ora sugerida depende da demonstração da hipótese que será objeto do capítulo seguinte. Trata-se do capítulo final, em que se verificará a constitucionalidade da inclusão dos acréscimos gratuitos na base tributária do imposto de renda das pessoas físicas. As diretrizes que se vem de apresentar neste capítulo independem das conclusões a serem alcançadas adiante, já que são parte de um modelo ideal para tributação das heranças conforme o marco filosófico adotado, e independem da definição formal das competências tributárias. De antemão, pode-se afirmar apenas que a possibilidade de tributação

das heranças por meio do sistema do IRPF é compatível e coerente com os parâmetros expostos neste capítulo, que, contudo, não são suficientes para confirmá-la. A possibilidade de que o aproveitamento tributário da herança se dê também por meio do sistema do IRPF será analisada nas páginas seguintes.

#### 4 INCLUSÃO DOS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS DECORRENTES DE HERANÇAS E DOAÇÕES NA BASE TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: CONSIDERAÇÕES E POSSIBILIDADES

O art. 153, III, da Constituição atribui competência à União Federal para a instituição e cobrança de impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A previsão não representa inovação em relação às ordens constitucionais anteriores, já que desde a Constituição de 1934 tal competência é conferida à União nesses mesmos termos. Na história republicana, apenas a Constituição de 1891 não previu expressamente a criação de um imposto de renda; no entanto, foi sob a sua vigência que o primeiro imposto geral sobre a renda foi instituído no Brasil.

O art. 12 daquela Carta dava competência à União e aos Estados para, cumulativamente ou não, criar outras fontes de receitas além daquelas discriminadas no texto constitucional.<sup>251</sup> Foi com base nesse dispositivo que a União, por meio da Lei Orçamentária 4.625/1922, absorveu tributos existentes e criou o imposto geral sobre a renda.<sup>252</sup> O art. 31 da Lei 4.625/1922 dispunha nos seguintes termos: “fica instituído o impôsto sobre a renda, que será devido anualmente, por tôda pessoa, física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sôbre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”.

A partir da Constituição de 1934, o imposto de renda foi incorporado definitivamente ao Sistema Tributário Nacional, entre as competências tributárias da União, e passou a ostentar no seu nome, além da expressão renda, o termo proventos de qualquer natureza. A Constituição de 1934 autorizava a União a decretar impostos de “renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis” (art. 6º, I, *c*). As Constituições de 1937 e 1946 continuavam a empregar a denominação impostos de renda e proventos de qualquer natureza, sem, contudo, fazer nenhuma ressalva (art. 20, I, *c* e art. 15, IV, respectivamente). A Constituição de 1967 repetia a expressão e excetuava expressamente da incidência as ajudas de custo e diárias pagas pelos cofres públicos (art. 22, IV); previsão idêntica constava do art. 21, IV, da Constituição de 1969.

---

<sup>251</sup> Constituição de 1891, art. 12: “Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1”.

<sup>252</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito Tributário*. Vol. I: sistema tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 296-297.

Ricardo Mariz explica que a inclusão do termo proventos de qualquer natureza à descrição da competência tributária feita pelo Constituinte de 1934 se deu para que não houvesse dúvidas de que os valores pagos aos funcionários públicos, ativos e inativos, também se incluíam no âmbito de incidência do imposto.<sup>253</sup> Com efeito, a significação que geralmente se empresta ao termo proventos em matéria jurídica o vincula a um caráter remuneratório. Historicamente, as Constituições brasileiras fazem uso do termo proventos para se referir aos ganhos dos servidores públicos aposentados. Francisco de Souza Mattos destaca que, no “Vocabulário Jurídico” de Plácido e Silva, os proventos são definidos como o lucro ou ganho obtido em um negócio, o que confirmaria seu caráter remuneratório.<sup>254</sup>

No entanto, no subsistema do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a expressão aqui mencionada assumiu, ao longo do tempo, um conteúdo mais amplo do que o pretendido originalmente pelo Constituinte de 1934, em especial após a edição do Código Tributário Nacional. Ao definir o fato gerador do imposto de renda, o art. 43 do CTN dispõe nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:  
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;  
II - de proventos de qualquer natureza, *assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

O inciso I do dispositivo ora transcrito apresenta o conceito clássico de renda<sup>255</sup>, que a define como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já o inciso II atrai para o âmbito de incidência do imposto os demais acréscimos patrimoniais que não se caracterizem como produtos dessas fontes específicas. Assim, até a edição do CTN, em 1966, ainda era possível defender que a inclusão dos “proventos de qualquer natureza” na descrição constitucional da competência tributária da União servia apenas para referir aos ganhos do servidor público – ainda que esta já não parecesse ser a posição mais acertada.<sup>256</sup> Com a

<sup>253</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 172.

<sup>254</sup> MATTOS, Francisco de Souza. A doação e o imposto de renda. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Estudos tributários*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1974, p. 193.

<sup>255</sup> Para uma crítica à afirmação de um conceito clássico de renda, que seja superior aos demais, ver QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 170-171.

<sup>256</sup> Em 1973 – e, portanto, sete anos após a edição do CTN –, Bernardo Ribeiro de Moraes ainda afirmava o seguinte: “‘Proventos’ indica ganhos do trabalho, ou melhor, ganhos de servidor público. Como o trabalho é considerado um patrimônio (produz salário ou proventos), qualquer provento constitui também renda, sendo

superveniência do Código, a defesa de tal posição passa a depender necessariamente da afirmação da inconstitucionalidade do art. 43, II, do CTN, já que esse dispositivo conferiu à expressão destacada significação muito mais ampla do que essa.

Em rigor, convém destacar que os dois incisos do art. 43 equivalem ao conteúdo das duas principais teorias que se prestam à definição do conceito de renda: a teoria da renda-produto e a teoria da renda-acrécimo patrimonial. A teoria da renda-produto defende o conceito clássico de renda, cunhado por Adam Smith, pelo qual a renda é basicamente o produto do uso da terra<sup>257</sup>, seja por meio do emprego de trabalho ou de capital.<sup>258</sup> Já a teoria da renda-acrécimo patrimonial, desenvolvida inicialmente por Georg Schanz, sustenta que renda é o acréscimo líquido de patrimônio que cada pessoa experimenta em um determinado período, considerados todos os ingressos de riqueza nova, inclusive ganhos de capital, prêmios de loteria, doações e heranças.<sup>259</sup>

A identificação entre a definição legal de proventos e o conteúdo da teoria da renda-acrécimo patrimonial levou a doutrina dominante a afirmar que foi essa a concepção escolhida pelo Constituinte brasileiro para a delimitação do âmbito de incidência do imposto de renda.<sup>260</sup>

---

certo que a expressão complementar em nada altera o campo de incidência do tributo”. No entanto, tal afirmação não apresenta coerência com a disposição do art. 43, II, que é citado na íntegra, sem nenhuma ressalva sobre a incompatibilidade do seu conteúdo com as disposições constitucionais; nem mesmo com a afirmação seguinte do próprio autor pela qual “os ‘proventos’ tributáveis são constituídos pelos acréscimos patrimoniais da pessoa (riqueza nova que venha incorporar-se ao seu patrimônio), não compreendidos no conceito de renda” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito Tributário*. Vol. I: sistema tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 300-301).

<sup>257</sup> TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. Vol. I. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 9.

<sup>258</sup> “Adam Smith distingue capital de renda. (...) Em sua linguagem, renda propriamente dita é o produto que decorre da terra, denominando salário quando a fonte é o trabalho, de lucro quando deriva de capital empregado por seu dono e de interesse quando provém do uso do capital emprestado a um terceiro” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 121).

<sup>259</sup> TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. Vol. I. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 10; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 138.

<sup>260</sup> Os seguintes autores, entre outros, entendem que o conceito constitucional de renda não se restringe ao sentido que lhe confere a teoria da renda produto, mas é informado pela teoria da renda acréscimo, ainda que alguns lhe imponham certas limitações: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 183 e seguintes; CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda – Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*, n. 1. São Paulo: RT, jul./set. 1967, p. 188-196 apud XAVIER, Alberto. A distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 209. São Paulo: Dialética, fev. 2013, p. 142-143; SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 3 – Imposto de renda*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976 apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 159-160; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 312.

É certo que a definição de que se trata consta expressamente de lei complementar, e não do texto constitucional.<sup>261</sup> No entanto, o teor do art. 43, II, do CTN já era conhecido do Constituinte de 1988 – bem como do de 1967 e 1969 – quando este optou pela reprodução dos termos “renda e proventos de qualquer natureza”, que já constavam da Constituição vigente ao tempo da edição desse dispositivo, sem introduzir nenhuma ressalva ou alteração quanto ao seu sentido.

Tal circunstância determina uma interação entre a Constituição e as leis que lhe precedem, pela qual o conteúdo destas repercute sobre a interpretação e a definição do que se pode entender implícito naquela. Douglas Yamashita afirma que a doutrina alemã se refere a esse fenômeno como *Wechselwirkung* ou efeito recíproco, na definição do autor<sup>262</sup>. É por conta desse efeito que Ricardo Mariz defende a necessidade de procurar o conceito constitucional de renda no panorama legislativo existente na ordem constitucional anterior, uma vez que o mesmo conceito já existia por lá:

A validade deste processo hermenêutico advém, como vimos, de que qualquer Constituição emprega os termos com o sentido que eles possuem quando ela vem ao mundo – como eles são encontrados pela Assembléia Constituinte e, portanto, como ela os encara, entende e utiliza –, principalmente quando ela não os inova, mas os mantém no sentido e na finalidade do seu emprego tal como ocorria no regime constitucional anterior.<sup>263</sup>

---

<sup>261</sup> Ainda que a definição expressa conste de lei complementar, é possível afirmar que o seu conteúdo decorre diretamente da Constituição, como faz Luís Cesar Souza de Queiroz ao comentar o julgamento da ADI 2.588: “O Min. Cezar Peluso, que também votou no dia 17.08.2011, apresentou um importante esclarecimento acerca do papel da Constituição, da lei complementar e da lei ordinária em matéria tributária, ao destacar que o tema atinente à competência tributária, mais especificamente, à definição do fato gerador da norma de imposto, não é tratado exclusivamente pelo legislador complementar, mas sim diretamente pela Constituição: ‘Tenho que não compete exclusivamente à lei complementar definir o fato gerador de todos os tributos previstos na Constituição Federal. A competência para definição do fato gerador (regra-matriz ou hipótese de incidência) e consequentemente para estipulação do sentido e alcance da norma tributária, decorre diretamente do texto constitucional’” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. O julgamento da ADIn 2.588 e suas repercussões para o regime do imposto sobre a renda. *Revista Tributária das Américas*, n. 9. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, jan./jun. 2014, p. 376).

<sup>262</sup> “Exatamente por estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III, ‘a’, da CF/1988) é que a Lei 5.172/1966, atual Código Tributário Nacional (CTN), foi recepcionada como lei complementar. A lei complementar não inova, mas apenas define uma das hipóteses plausíveis dentro da moldura constitucional; isto é, ela tem efeito interpretativo-declaratório daquilo que já se encontra implícito na Carta Magna. Daí resulta que ao atribuir à União, no art. 153, III, a competência para instituir imposto sobre ‘renda e proventos de qualquer natureza’ a Constituição já pressupunha, em si, o conceito de renda definido no art. 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado em tudo aquilo que não contrariasse seus próprios preceitos. É o que a doutrina alemã chama de ‘efeito recíproco’ entre Constituição e leis ordinárias (*Wechselwirkung*)” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 82).

<sup>263</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 174.

Luís Cesar Souza de Queiroz critica o método pelo qual o conceito constitucional de renda é buscada por meio de recurso às disposições infraconstitucionais e ressalta que o fenômeno da recepção das leis só pode ser observado após a prévia construção dos conceitos e normas constitucionais.<sup>264</sup> No entanto, ainda que por método diverso, o autor alcança a conclusão pela qual o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza possui aceção ampla, capaz de abranger todos os fatos que determinem acréscimo patrimonial, e não somente aqueles vinculados a uma fonte específica.

Cabe ressaltar que a Comissão de Reforma Tributária de 1965 sugeriu a exclusão do termo proventos de qualquer natureza da descrição da competência da União para a instituição e cobrança do imposto de renda. No relatório publicado, afirma-se que a expressão não é indicativa de um tipo específico de ganhos que não se inclua no conceito genérico de renda, mas tem sentido limitado na terminologia administrativa, designando a remuneração dos servidores públicos. A sugestão não leva em consideração a definição de proventos de qualquer natureza cunhada no Código Tributário Nacional e, num primeiro momento, parece indicar que a Comissão de Reforma pretendia a redução do âmbito de incidência do imposto.

No entanto, tal indicação é desmentida rapidamente pela afirmação, também constante do relatório, de que o conceito de renda vigente é amplo o suficiente para abranger “todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho e do capital, ou da combinação de ambos, ainda que não sejam de caráter periódico, ou frutos”, tais como “os ganhos de capital ou as mais valias”.<sup>265-266</sup> Assim, ao declarar a desnecessidade do termo proventos de qualquer natureza, a Comissão de Reforma defendia um conceito de renda mais amplo que o determinado pela teoria da renda-produto e que independia de expressões adicionais para conformar a sua abrangência. De toda forma, a sugestão não foi acolhida no texto da Emenda Constitucional n. 18/1965, nem

---

<sup>264</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda na Constituição e no CTN. In: GOMES, Marcus Lívio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Vol. II. São Paulo: Almedina, 2016, p. 33-34.

<sup>265</sup> BRASIL. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 45.

<sup>266</sup> Tendo em conta um conceito clássico de renda, Francisco de Souza Mattos discorda da conclusão apresentada pela Comissão quanto à tributação dos ganhos de capital: “‘Data venia’ da ilustre Comissão da Reforma Tributária de 1965, entendemos que a tributação da ‘mais valia’ foge ao conceito de renda propriamente dita, e se tem sido tributada é realmente com base na permissão genérica de se tributarem os ‘proventos de qualquer natureza’, e nos casos especificamente previstos na lei tributária ordinária. Todos sabemos que o conceito jurídico é apenas aquele admitido na lei (é o da definição legal), mas como o fato gerador é sempre um fato econômico, a definição legal ou conceito jurídico deve harmonizar-se com o conceito econômico de renda. E, sob este aspecto (econômico), a despeito das divergências doutrinárias, prevalece universalmente o entendimento de renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, caracterizando-se pela existência de uma fonte duradoura ou produtora, e de um valor que emana dessa fonte (renda)” (MATTOS, Francisco de Souza. A doação e o imposto de renda. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Estudos tributários*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1974, p. 190-191).

nos textos constitucionais que lhe sucederiam, pelo receio de que alteração fosse compreendida como uma redução do âmbito de incidência do imposto.<sup>267</sup>

Com a manutenção do termo nos dispositivos constitucionais e diante da definição de proventos constante do art. 43, II, do CTN, consolidou-se a posição de que o imposto de renda de competência federal grava não apenas os acréscimos patrimoniais identificados pela concepção da teoria da renda-produto, mas também aqueles que não se vinculam às fontes produtivas do trabalho e do capital e cuja tributação é orientada pela teoria da renda-acréscimo patrimonial. Assim, além dos salários, honorários, juros e aluguéis, também se submetem à tributação federal outros acréscimos patrimoniais não derivados da exploração do trabalho e do capital, dos quais figuram como principal exemplo os ganhos de capital.

Nesse ponto, merece ser feita a seguinte ressalva metodológica. Alguns autores entendem, nos termos da estruturação proposta pelos incisos do art. 43 do CTN, que a inclusão dos proventos de qualquer natureza, ao lado da renda, significou a criação de duas hipóteses de incidência distintas, sem que o conceito clássico de renda fosse subvertido. *Renda* continuaria a ser apenas o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, mas o sistema constitucional admitiria também a tributação dos demais acréscimos patrimoniais, que não constituiriam renda, mas proventos de qualquer natureza. Tal posição é defendida por Ives Gandra da Silva Martins e Francisco de Souza Mattos.<sup>268</sup>

Outros autores defendem que, apesar da segmentação feita pela lei complementar, a inclusão do termo proventos na descrição constitucional da competência tributária significou a adoção de um conceito de *renda* mais amplo, que abrangeria também os acréscimos patrimoniais não decorrentes do trabalho e do capital.<sup>269</sup> Apesar de ser esta a concepção

---

<sup>267</sup> “Em 1965, tentou-se suprimir a menção aos ‘proventos de qualquer natureza’, mas a Emenda n. 18 acabou consagrando o texto tradicional, diante do receio de que a supressão pudesse ser entendida como uma redução do campo de incidência do tributo. O que se objetivava, no entanto, era consagrar a noção de ‘renda’ dada pela teoria do acréscimo patrimonial (que elimina a necessidade de quaisquer adendos para definir a abrangência material do imposto)” (AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 394).

<sup>268</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro – opinião legal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 27. São Paulo: RT, abr./jun. 1999, p. 136; MATTOS, Francisco de Souza. A doação e o imposto de renda. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Estudos tributários*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1974, p. 191.

<sup>269</sup> É o que defende Luciano Amaro, nos seguintes termos: “Assim, para o CTN, ‘acréscimo patrimonial’ é gênero de que ‘renda’ e ‘proventos’ seriam espécies. Não nos parece que seja isso o que foi posto na Constituição, desde 1934. Ao empregar a expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’, a Carta Magna valeu-se de sinônimos, ainda que imperfeitos (como, aliás, soem ser os sinônimos). A Constituição de 1934 (repetida pelas subsequentes), intuindo a necessidade de deixar ao legislador um campo suficientemente amplo, para evitar conceituações restritivas de renda, valeu-se da locução ‘renda e proventos de qualquer natureza’ para



aparentemente mais consentânea com a Constituição, o presente trabalho empregará a distinção entre renda e proventos de qualquer natureza apenas para tornar mais clara a argumentação, sem que isso importe em adesão ao primeiro posicionamento. Assim, as menções a renda encontradas no texto, especialmente aquelas constantes dos itens 3.3.1 e 3.3.2 – em que se propõe vinculações entre o grau de tributação da renda e das heranças –, devem ser lidas como referências ao conceito clássico de renda.

De todo modo, o que interessa ao trabalho daqui em diante é o ponto em comum que se pode encontrar entre essas duas correntes e que caracteriza a posição dominante: ambas admitem que o âmbito de incidência do imposto federal abrange outros ingressos além daqueles vinculados a uma fonte produtiva e anuem com a sua tributação, seja sob a terminologia de renda ou de provento de qualquer natureza. Em respeito ao princípio da universalidade, é possível concluir que, no conceito constitucional de renda, “devem ser considerados todos os fatos (positivos) que contribuem para a ocorrência de acréscimos do valor do patrimônio”.<sup>270</sup> Tal conclusão é determinante para o estudo que se realizará neste capítulo final. Adotada a teoria da renda-produto, de conteúdo mais restritivo, a possibilidade de inclusão dos acréscimos gratuitos na base tributável do imposto de renda restaria excluída de pronto.

A adoção pelo sistema constitucional de um campo de incidência tributária orientado pela teoria mais abrangente permitem que se cogite da viabilidade jurídica, no plano constitucional, da tributação das heranças por meio do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. No plano infraconstitucional, historicamente, a legislação brasileira prevê a exclusão dos acréscimos patrimoniais decorrentes do recebimento de herança e doação da incidência do imposto de renda das pessoas físicas. O Decreto federal n. 16.581/1924, que aprovou o primeiro Regulamento do Imposto de Renda, já previa, no art. 26, *c*, que não se inclui no cômputo do rendimento bruto o valor dos bens adquiridos por herança e por doação. Desde

---

indicar que, qualquer que fosse a natureza do ganho ou proveito auferido, ele poderia ser tributado. Com efeito, a palavra ‘proventos’ tem acepção lata, pois o capital e o trabalho também geram proventos (ou proveitos), ainda que com designações específicas (juros, alugueis, salários, honorários etc.). (...) Em suma, quando a Constituição (desde 1934) se reporta a ‘renda e proventos de qualquer natureza’, está utilizando sinônimos imperfeitos, e a locução ‘de qualquer natureza’ parece-nos ter sido utilizada para não deixar eventual dúvida de que todo ingresso de riqueza nova no patrimônio de alguém, qualquer que seja a origem desse proveito, é passível de incidência do tributo. Em rigor, ainda que a Constituição dissesse ‘renda’, *tout court*, não estaria vedada essa definição ampla do campo material do imposto, segundo a teoria do acréscimo patrimonial” (AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 394-395). No mesmo sentido, QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 229.

<sup>270</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda na Constituição e no CTN. In: GOMES, Marcus Lívio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Vol. II. São Paulo: Almedina, 2016, p. 39.

então, a União Federal editou outros 12 (doze) regulamentos. Todos eles previram a exclusão de tais acréscimos do cômputo do rendimento bruto.<sup>271</sup>

Além das disposições regulamentares, a exclusão também foi prevista no art. 10, §2º, b, do Decreto-Lei 4.178/1942 e no art. 10, §2º, b, do Decreto-Lei 5.844/1943. A redação apresentada por esses dispositivos com força de lei – similar à encontrada em todos os regulamentos – indica que o valor dos bens adquiridos por doação ou herança não entrarão no cômputo do rendimento bruto, sem especificar se a hipótese é de isenção ou de não incidência. Na ordem atual, o legislador parece ter assumido posição, já que a Lei 7.713/1988, no art. 6º, XVI, prevê que “ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...) o valor dos bens adquiridos por doação ou herança”.<sup>272</sup>

Nos anais da Assembleia Constituinte, só se encontra uma menção ao tema, que não gerou grande repercussão entre os deputados. Ao tratar especificamente da tributação das heranças, Ives Gandra da Silva Martins – ouvido como especialista em audiência pública na Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas – ressalta que o imposto de renda da pessoa física tem sido muito explorado com base no art. 43, I, do CTN, que trata da disponibilidade econômico jurídica do produto do capital ou do trabalho, mas não tem sido agilizado em relação aos proventos de qualquer natureza, que diz respeito ao art. 43, II. Sugere, então, que o imposto de renda seria um mecanismo importante para a adequada exploração tributária das heranças, legados e doações; e que o espectro do imposto permite perfeitamente o seu emprego como tributo regulador nesse campo.<sup>273</sup>

---

<sup>271</sup> Decreto 17.390/1926, art. 26, c; Decreto 24.239/1947, art. 11, §2º, b; Decreto 36.773/1955, art. 11, §2º, b; Decreto 40.702/1956, art. 11, §2º, b; Decreto 47.373/1959, art. 11, §2º, b; Decreto 51.900/1963, art. 11, §2º, b; Decreto 55.866/1965, art. 23, §2º, b; Decreto 58.400/1966, art. 36, b; Decreto 76.186/1975, art. 22, b; Decreto 85.450/1980, art. 22, II; Decreto 1.041/1994, art. 40, XIV; e Decreto 3.000/1999, art. 39, XV.

<sup>272</sup> Alberto Xavier critica o emprego do termo isenção pelo legislador por entender que a hipótese é de não incidência de origem constitucional: “Apenas nos permitimos criticar a impropriedade técnica da Lei n. 7.713/1998 quando caracteriza como ‘isenção’ um fenômeno que tecnicamente reveste a natureza de uma não incidência de origem constitucional. É que, enquanto na isenção a lei pode, em princípio, legitimamente tributar, mas não o faz em virtude de regra excepcional impeditiva da incidência, na não incidência a lei declara que certa matéria não está sujeita ao imposto porque não se encontra incluída na tipicidade do seu fato gerador” (XAVIER, Alberto. A distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 209. São Paulo: Dialética, fev. 2013, p. 145). O teor dos argumentos apresentados pelo autor frente a essa controvérsia será apresentado no item 4.2.

<sup>273</sup> “Porque, na verdade, o imposto sobre a renda de proventos de qualquer natureza, como hoje existe no sistema brasileiro, é perfeitamente coberto pelo eventual imposto sobre heranças, doações, legados, acréscimos patrimoniais. Nós temos um imposto – que foi estudado e aperfeiçoado e no inciso I do art. 43 do Código Tributário Nacional – tem sido extremamente agilizado. Ele diz que a renda é disponibilidade econômico-jurídica do produto do capital e do trabalho. Mas não tem sido em nada agilizado em relação aos proventos de qualquer natureza, que diz respeito ao inciso II. Entendemos que o espectro do Imposto de Renda permite perfeitamente a utilização desse tributo como um tributo regulador neste campo de doações, acréscimos, legados e heranças” (BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e

A afirmação parece adequada à circunstância, exposta acima, de que a teoria do acréscimo patrimonial é defendida pela maior parte da doutrina brasileira como aquela que orientou a construção do âmbito de incidência do imposto de renda. No entanto, a opinião não reflete a posição dominante sobre a relação entre os acréscimos gratuitos e a base tributável do imposto de renda. Apesar de admitir a insuficiência da teoria da renda-produto para explicar o âmbito de incidência do imposto de renda nos moldes desenvolvidos pelo Constituinte brasileiro, a parcela majoritária da doutrina admite apenas uma versão limitada da teoria do acréscimo patrimonial, pontuando razões para excluir os valores recebidos por herança do próprio conceito de renda e proventos de qualquer natureza.<sup>274</sup>

É esse o primeiro óbice a ser enfrentado no presente trabalho. A consideração dos acréscimos gratuitos na base tributável do imposto de renda da pessoa física depende, inicial e necessariamente, de que tais ingressos estejam contidos no âmbito de incidência do imposto. Excluída a teoria da renda-produto como fundamento único do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, a seção seguinte se dedica a apresentar as limitações impostas à teoria do acréscimo patrimonial pela doutrina brasileira e a verificar se elas se justificam. Uma vez definida a abrangência do conceito constitucional, a seção subsequente terá por objetivo analisar se a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição do ITCMD limita negativamente a competência da União para tributar a renda e os proventos de qualquer natureza. Com isso, será possível concluir, como primeiro objetivo, se os valores recebidos por herança se incluem no âmbito constitucional de incidência do imposto de renda.

---

Distribuição das Receitas, p. 202. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 8 out. 2016).

<sup>274</sup> Ver OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 183 e seguintes; CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda – Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*, n. 1. São Paulo: RT, jul./set. 1967, p. 188-196 apud XAVIER, Alberto. A distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 209. São Paulo: Dialética, fev. 2013, p. 142-143; SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 3 – Imposto de renda*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976 apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 159-160.

#### **4.1 O conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza: a teoria do acréscimo patrimonial e as limitações impostas pela doutrina**

Como visto anteriormente, o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza permite que acréscimos patrimoniais outros além daqueles derivados do capital e do trabalho sejam considerados na base tributável do imposto de renda. Ainda que a doutrina tradicional se apegue à teoria da renda-produto como fundamento do conceito clássico ou de um conceito ideal de renda – como será visto adiante –, a redação do art. 43, II, do CTN e a relação existente entre o seu teor e a construção do âmbito constitucional de incidência do imposto federal impedem que se afirme que foi essa a concepção escolhida pelo Constituinte brasileiro.

A manutenção dos proventos de qualquer natureza na descrição da competência tributária federal teve por objetivo evidenciar a adoção de um conceito mais amplo de renda, que não limite o legislador tributário a instituir imposição apenas sobre os acréscimos decorrentes do capital e do trabalho. Ainda que tal opção represente um passo em direção à teoria da renda-acréscimo patrimonial, a doutrina controverte sobre a medida em que essa concepção foi prestigiada no texto constitucional e formula requisitos aos quais os ingressos patrimoniais estariam sujeitos para se qualificarem como rendimentos tributáveis. Os acréscimos patrimoniais decorrentes do recebimento de heranças e doações estão no centro dessa controvérsia, e muitos são os autores que apresentam óbices à sua inclusão no âmbito de incidência do imposto de renda.

Modesto Carvalhosa afirma a impossibilidade de tributação desses acréscimos gratuitos no sistema do imposto de renda, ao comentar os trabalhos da comissão elaboradora do Projeto do Código Tributário Nacional. O autor relata que a comissão se propôs a eliminar os impostos sobre a circulação de riqueza patrimonial e a compensá-los através do alargamento da esfera impositiva do imposto de renda, determinando expressamente a sua incidência sobre os acréscimos patrimoniais a título gratuito. Em seguida, afirma que a proposição era desprovida de fundamento econômico e jurídico e contrariava as origens históricas do tributo. Por fim, conclui, em vista da exclusão da menção expressa aos acréscimos gratuitos no projeto final do CTN, que foi mantido o conceito *oneroso* de renda.<sup>275</sup> A partir de tal conclusão, afirma que,

---

<sup>275</sup> CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda – Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*, n. 1. São Paulo: RT, jul./set. 1967, p. 188-196 apud XAVIER, Alberto. A distinção

para ser tributável, o acréscimo patrimonial deve, necessariamente, ser um produto do patrimônio já pertencente à pessoa e ser obtido a título oneroso; isto é, com emprego de esforço ou assunção de risco.<sup>276</sup>

Rubens Gomes de Souza também estabelece relação entre a renda e o patrimônio anterior do titular. Em parecer elaborado em 1970, já na vigência do CTN, o autor afirma que a característica principal da renda é a de configurar “uma aquisição de riqueza nova que vem aumentar o patrimônio que a produziu e que pode ser consumida ou reinvestida sem o reduzir”<sup>277</sup>. Já em 1973, se dedica a escrever sobre os proventos de qualquer natureza, ressaltando que a definição atribuída ao termo pelo legislador teve o objetivo de alargar o conceito de renda a fim de permitir a tributação dos ganhos de capital.<sup>278</sup>

José Luiz Bulhões Pedreira sustenta que a inclusão do termo proventos na definição da competência constitucional se destina a alcançar a tributação dos ganhos de capital, mas não a dos acréscimos gratuitos. Apesar de admitir a tributação de ingressos que não derivam do próprio patrimônio do titular, como os ganhos de loteria, o autor distingue entre estes e os acréscimos decorrentes de heranças e doações, afirmando que, por serem meras transferências de capital – e não transferências de renda –, os últimos não constituiriam rendimentos tributáveis.<sup>279</sup> Os ganhos de loteria bem como a constituição de renda a favor de terceiro se enquadrariam como transferências de renda, que, na lição do autor, seriam tributáveis.

A partir do exame dos trabalhos do referido autor, Luís Cesar Souza de Queiroz afirma que podem ser apresentadas as seguintes definições para os termos transferência de renda e transferência de capital. O primeiro seria “um fluxo de moeda, bens e serviços que não remunera um fator de produção, mas simplesmente transfere a renda de alguém para outrem”; e o último, “um fluxo de moeda, bens e serviços, que tem por objeto renda já produzida e

---

entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 209. São Paulo: Dialética, fev. 2013, p. 142-143.

<sup>276</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 163.

<sup>277</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1 – Imposto de renda*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 66-67 apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 157.

<sup>278</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 3 – Imposto de renda*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976 apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 159-160.

<sup>279</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 189.

acumulada (patrimônio), onde o fluxo se processa somente em um sentido – o patrimônio sai de uma pessoa em direção a outra”.<sup>280</sup>

Henry Tilbery defende um conceito ideal de renda, que seria equivalente àquele cunhado pela teoria da renda-produto. Admite que o abandono de tal concepção é um fenômeno mundial nos sistemas jurídicos, mas afirma que a ampliação do conceito de renda distorce a concepção teórica comum de maneira tendenciosa, diante da preocupação com a função redistributiva da tributação.<sup>281</sup> Em comentário ao Código Tributário Nacional elaborado em conjunto com José Ruben Marone – e, portanto, trabalhando com o conceito vigente, e não com o conceito ideal de renda –, o autor admite que o teor do art. 43, II abre faculdade para a abrangência dos acréscimos gratuitos no conceito de renda, mas aponta que o Plenário do Supremo Tribunal Federal já afirmou a exigência de onerosidade, no julgamento do Recurso Extraordinário 117.887-6.<sup>282-283</sup> Vale ressaltar que, apesar de trazer tal afirmação em sua ementa, o acórdão de julgamento do STF não tratava da tributação de acréscimos patrimoniais a título gratuito, mas de hipótese em que se concluiu não haver acréscimo patrimonial<sup>284</sup>. Por

<sup>280</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 176.

<sup>281</sup> “Porém, em defesa da definição clássica de renda, o que realmente ocorreu foi que a preocupação sobre a função redistributiva da tributação levou, nos países altamente desenvolvidos, a uma ampliação tendenciosa da definição de renda, para abrigar no conceito da renda – além da concepção teórica comum – também o aumento do patrimônio líquido de qualquer fonte e origem (com exceção somente de transferências gratuitas ‘inter vivos’ e ‘causa mortis’ sujeitas a outros impostos)” (TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 16).

<sup>282</sup> TILBERY, Henry; MARONE, José Rubem. *Comentários ao CTN*. Vol. 1, Saraiva, 1998, p. 289/290 apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro – opinião legal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 27. São Paulo: RT, abr./jun. 1999, p. 136.

<sup>283</sup> “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido” (STF, DJ 23/4/1993, RE 117.887/SP, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 11/2/1993).

<sup>284</sup> No julgamento, foi analisada a constitucionalidade da cobrança do imposto de renda sobre lucro distribuído, em nome da pessoa jurídica, pela distribuição de ações aos seus sócios em decorrência do aumento do capital social realizado por meio da incorporação de fundos de reserva. O STF entendeu, na hipótese, que a pessoa jurídica não experimentou acréscimo patrimonial pela distribuição das ações, motivo por que o fato tributado não preenchia quer o conceito de renda-produto, quer o de renda acréscimo. A seguir: “No caso, adotando-se qualquer das duas teorias, não há falar em renda: a) primeira teoria: não há, promanando da fonte permanente, um elemento novo – a distribuição dos lucros aos acionistas terá trazido para os acionistas o elemento novo; por isso mesmo, os acionistas pagaram o imposto, mediante a sua dedução na fonte, na forma do disposto no art. 11 da Lei 4.154/62; 2ª teoria: não houve acréscimo de valor pecuniário no patrimônio entre dois momentos, já que nada entrou no patrimônio do contribuinte, nada ganhou o contribuinte; sobre o lucro, houve o pagamento do imposto, normalmente; a cobrança, nova cobrança, está ocorrendo pelo simples motivo de o lucro estar sendo distribuído”.

outro lado, Tilbery elenca a mais valia entre os acréscimos patrimoniais a título gratuito, ainda que admita que a ampliação do conceito de renda teve por fim justamente alcançar esses ingressos.<sup>285</sup>

Ricardo Mariz de Oliveira admite que o conceito constitucional de renda, construído a partir da dicção do art. 43 do CTN, estende a incidência da imposição além dos limites da teoria da renda-produto, mas afirma que é necessário fazer ponderações sobre a adoção indiscriminada da teoria da renda-acréscimo. Para o autor, caso não sejam impostos limites à adoção da teoria da renda-acréscimo, até o aumento de capital da pessoa jurídica poderia ser tributado, por representar um fator de aumento patrimonial.<sup>286</sup> Diante disso, o autor defende que a adoção da renda-acréscimo no sistema brasileiro deve considerar a distinção entre renda em sentido lato – aí incluídos os proventos de qualquer natureza – e transferências patrimoniais, que crescem ao patrimônio, mas não são tributáveis.

A distinção é defendida pelo autor com base na doutrina contemporânea à promulgação do Código Tributário Nacional – em especial, a de Rubens Gomes de Souza e a de José Luiz Bulhões Pedreira – e nas alterações introduzidas pela Lei Complementar n. 104/2001 no art. 43 do CTN. O referido diploma incluiu dois parágrafos na composição do art. 43. O primeiro parágrafo afirma que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”; e o segundo, que “na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade”.

Mariz de Oliveira sustenta que os referidos parágrafos devem orientar a interpretação do *caput*; e que, portanto, os termos receita e rendimento devem ser tomados como representativos de renda e proventos de qualquer natureza, e estes só existirão quando houver receita ou rendimento. Após analisar os diversos sentidos em que o termo rendimento é empregado na legislação brasileira, o autor conclui que a *receita* deve ser compreendida como

---

<sup>285</sup> “A renda poupada entra no patrimônio como acréscimo a título oneroso, uma vez que representa o saldo, que sobrou após o consumo da renda, renda essa produzida pela aplicação do capital, do trabalho e da combinação de ambos. Ao lado deste acréscimo aparecem, no gráfico, outros acréscimos, porém a título gratuito: a) a mais-valia, isto é, a valorização de bens integrantes do patrimônio (Hércules Boucher na sua obra já citada, qualifica a mais-valia como ‘benefício fortuito ou eventual’ ‘desde que independentes esses acréscimos da atividade pessoal dos respectivos proprietários’); b) a entrada no patrimônio de novos bens, a título gratuito por ganhos de loteria, apostas, prêmio de sorte etc.; c) a entrada de novos bens no patrimônio, a título gratuito por heranças ou doações. Nenhum desses acréscimos gratuitos e fortuitos se enquadra na concepção clássica da renda, pois não são produtos recorrentes (periodicidade efetiva ou possível), adquiridos pela exploração de fonte produtora patrimonial e permanente” (TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977, p. 14-15).

<sup>286</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 183 e 192.

expressão do conceito clássico de renda-produto, ou do conceito de renda em sentido estrito conforme definido no art. 43, I; e que o *rendimento* pode ser atribuído tanto ao que seja renda como ao que seja provento, mas sempre deve guardar referência com uma determinada posição já existente no patrimônio do titular<sup>287</sup>, o que exclui os valores recebidos por doação ou herança.

O argumento construído pelo autor não apresenta embasamento consistente. Se o legislador complementar de 2004 quisesse restringir a significação dada aos proventos de qualquer natureza pelo art. 43, II, do CTN, mais adequado seria alterar a sua redação; em vez de fazê-lo, em via transversa e de difícil alcance, por meio da inclusão de termos que, ao contrário daquele encontrado no inciso II, não encontram definição expressa naquela lei. Além disso, se, ao empregar os termos receita e rendimento, o legislador quisesse fazer referência aos acréscimos indicados nos incisos I e II – e mais, atribuindo a esses termos a significação que aponta o autor –, bastaria fazer menção a *rendimento*, que, segundo Mariz de Oliveira, abrange o conceito do primeiro termo.

Não há nenhuma disposição no texto constitucional ou nos diplomas legais vigentes ao tempo da sua edição que autorize a afirmação da onerosidade ou da vinculação ao patrimônio anterior da própria pessoa como um elemento integrante do conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Luís César Souza de Queiroz afirma que tal limitação, criada por parte da doutrina, não tem sustentação constitucional e é incompatível com um adequado procedimento de construção do conceito de renda.<sup>288</sup> Com efeito, fosse esse um requisito para a caracterização dos acréscimos patrimoniais como renda, inviável seria a tributação de ingressos que são

---

<sup>287</sup> “Sabemos que receita tem um composto complexo, exaustivamente estudado em seções anteriores deste capítulo, mas aqui sobressai a sua característica de ser um novo direito de cunho econômico, que a exploração do patrimônio produz através dos seus elementos, ou mesmo que o próprio titular do patrimônio produz com sua atividade. Ora, isto corresponde ao conceito clássico de ‘renda-produto’ e também ao conceito de ‘renda’ definido pelo inciso I do art. 43, de modo que podemos concluir que as receitas são ingressos correspondentes às rendas a que alude esse inciso. Já rendimento, por sua múltipla e ampla significação, tanto pode ser atribuído ao que seja renda quanto ao que seja provento de qualquer natureza. (...) em qualquer caso, o rendimento decorre ou da utilização do bem que se situa naquela determinada posição patrimonial, para que seja produzido o rendimento, caso em que o rendimento se considera renda, por ser o produto do capital aplicado, ou decorre da consideração desse bem e do seu valor como referencial para identificação da posição anterior, caso em que o rendimento é provento de qualquer natureza. O mais importante é a percepção de que o conceito de rendimento não abarca a mera transferência de patrimônio de uma pessoa para outra, em um único sentido e sem contraprestação, ou seja, não corresponde ao conceito de transferência patrimonial, que se opõe ao conceito de renda em sentido lato” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 183 e 192).

<sup>288</sup> “Modesto Carvalhosa (cujo pensamento foi objeto de exame anteriormente – item 2.3 do Capítulo III) quando estabelece como requisito para a construção do conceito Renda a necessidade de ela ‘provir de uma fonte patrimonial já pertencente à própria pessoa anteriormente’, acaba criando uma restrição indevida, sem sustentação constitucional, limitando excessivamente o conceito constitucional de Renda. Tal limitação não é compatível com um adequado procedimento de construção de um conceito constitucional, em especial do conceito constitucional de Renda” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 312).



incluídos pela legislação na base tributável do imposto de renda e cuja inclusão não é questionada; é o caso dos ganhos de loteria e das pensões alimentícias.<sup>289</sup>

Ricardo Mariz de Oliveira afirma que os ganhos de loteria se incluem no conceito de renda, mais especificamente como proventos de qualquer natureza, porque guardam referência com uma posição patrimonial anterior específica: o valor empregado para a aquisição do bilhete concorrente.<sup>290</sup> O argumento não é convincente; o valor pago no bilhete de loteria não produz o montante correspondente ao ganho, que costuma ser muitas vezes superior àquele, sem que haja nenhuma proporção entre eles. Não se trata de produto de um investimento – que pode estar sujeito a mais ou menos riscos –, mas de ganhos decorrentes da sorte, e, por isso, absolutamente desvinculados do patrimônio da pessoa. Ademais, ainda que a aquisição do bilhete vencedor não seja feita com valores pertencentes à própria pessoa – como pode ocorrer na hipótese em que alguém recebe um bilhete de presente –, o prêmio recebido estará abrangido pelo conceito constitucional de renda e proventos e poderia constituir rendimento tributável.

Bulhões Pedreira desenvolve argumento mais sofisticado para explicar a inclusão dos ganhos de loteria – que admite não serem derivados do próprio patrimônio da pessoa – na base tributável do imposto de renda. O autor afirma que tais ingressos, assim como a constituição de renda em favor de terceiros e as pensões alimentícias, se classificam como *transferências de renda*<sup>291</sup> de uma pessoa para outra, e por isso são tributados na base daquele que os recebe. Por tal explicação, os valores dados como ganhos de loteria adviriam da renda adquirida pela instituição organizadora com a venda dos bilhetes concorrentes, e, por isso, a entrega do prêmio constituiria transferência de renda. Da mesma forma, no pagamento de pensões alimentícias, parcela da renda do alimentante seria transferida ao alimentando, sendo deduzida da base tributável daquele e considerada na deste.

A argumentação é coerente, mas tem sua validade comprometida pela circunstância de que a tributação desses acréscimos independe da verificação da natureza dos valores empregados para o seu pagamento. É certo que, geralmente, o valor pago a terceiro a título de pensão alimentícia consiste em parcela da renda do alimentante. No entanto, nada impede que determinada pessoa que não tenha renda disponível para o pagamento de pensões, mas tenha

---

<sup>289</sup> Cabe aqui a ressalva de que a incidência do imposto de renda sobre as pensões alimentícias é questionada pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família, perante o STF, na ADI 5.422. No entanto, o fundamento da ação não é a ausência de vinculação desses ingressos com o patrimônio anterior do alimentando, mas o respeito ao mínimo existencial e a suposta ausência de caráter patrimonial de tais valores.

<sup>290</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 198.

<sup>291</sup> Ver parágrafo da nota 280.

patrimônio acumulado, o faça por meio da dilapidação do seu patrimônio. Tal circunstância é irrelevante para a incidência do imposto de renda sobre o valor recebido como pensão, cuja tributação independe da investigação da fonte empregada para o seu pagamento e se justifica pelo fato de que o montante acresce ao patrimônio do beneficiário como riqueza nova.

No caso dos ganhos de loteria, é mais improvável que ocorra, na realidade, a hipótese em que a instituição organizadora do sorteio faça uso do seu próprio patrimônio para o pagamento do prêmio devido ao vencedor. Não há nada, contudo, que a impeça de fazê-lo. O que importa ressaltar é que não é essa a circunstância que determinará se um dado acréscimo constitui ou não rendimento tributável. A investigação da fonte de que provém determinado acréscimo, além de não se de fácil realização, não está incluída no conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Conforme a definição constante do Código Tributário Nacional, que influencia a construção do conceito constitucional, como explicado acima, basta que o ingresso consista em riqueza nova e acresça ao patrimônio do seu titular para que deva ser considerado na base tributável do imposto de renda.

Nesse ponto, vale destacar que, ao contrário do que afirma Ricardo Mariz de Oliveira, a ausência de limitação ao conceito dado pela teoria da renda-acréscimo, que não é trazido pela própria lei, não gera o perigo de que qualquer alteração patrimonial seja tributável. O autor afirma que “se não houver limite, até um aumento de capital pode ser passível de incidência do imposto de renda, pois representa um aumento de patrimônio”. O argumento não infirma a consideração dos acréscimos gratuitos na base tributável do imposto de renda. Não é pela ausência de onerosidade na aquisição ou pela ausência de vinculação ao patrimônio anterior que o capital social das pessoas jurídicas não sofre a incidência do imposto de renda; mas sim porque ele não se caracteriza como efetivo acréscimo patrimonial, considerados os ganhos obtidos pela sociedade, e não os valores aportados pelos sócios.

Ressalvada a opinião doutrinária em sentido contrário<sup>292</sup>, a tributação das pessoas jurídicas pelo sistema do imposto de renda se constitui como um mecanismo de adiantamento do imposto que seria devido pelas pessoas físicas que integram o seu quadro social, e que são as verdadeiras beneficiárias dos seus resultados. Por esse motivo, o acréscimo patrimonial visado pelo sistema do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ não considera o capital

---

<sup>292</sup> “O insigne professor norte-americano de Economia John F. Due analisa as duas filosofias opostas no tratamento das pessoas jurídicas para fins do imposto de renda: *Separate entity approach*, isto é a filosofia que considera a pessoa jurídica como sujeito apropriado para imposição do tributo, separadamente dos seus participantes. *Integration*, isto é, o método que não leva em consideração a existência da estrutura societária e procura tributar o lucro auferido pela sociedade, como sendo renda dos indivíduos, partindo do princípio de que é a capacidade contributiva dessas pessoas físicas que deve ser atingida pela tributação” (TILBERY, Henry. *Imposto de renda – pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios*. São Paulo: Atlas, 1985, p. 36).

da sociedade – que é um valor formal e estático, não influenciado diretamente pelos resultados sociais –, mas sim o seu lucro. No caso das pessoas físicas, as transferências patrimoniais, ainda que realizadas a título gratuito, informam positivamente a ocorrência de efetivo acréscimo patrimonial, já que os valores correspondentes ingressam na sua esfera jurídica como riqueza nova.

Além disso, o recebimento de bens e direitos a título gratuito determina o mesmo aumento de bem estar que decorreria do recebimento desses bens e direitos como remuneração de alguma atividade produtiva. Já o aumento de capital das pessoas jurídicas não equivale e nem se assemelha aos lucros oriundos da sua atividade produtiva, não constituindo um ganho da sociedade. O mesmo não se pode dizer das transferências patrimoniais a título gratuito de que a pessoa jurídica venha a se beneficiar. Com efeito, diferentemente do que ocorre no sistema do IRPF, as doações recebidas por pessoas jurídicas são consideradas na base tributável do imposto de renda<sup>293</sup>, sem que tal fato cause grande estranhamento entre os estudiosos.<sup>294</sup>

Constata-se, então, que os acréscimos patrimoniais gratuitos, como aqueles decorrentes do recebimento de heranças e doações, estão contidos no conceito constitucional de renda, e que a sua não tributação no sistema do IRPF, a princípio, não se justifica em termos de não incidência ou de ausência de fato gerador. Tal conclusão é defendida em doutrina por alguns autores, como Gisele Lemke, Luciano Amaro, Roberto Quiroga Mosquera, Ives Gandra da Silva Martins e Luís Cesar Souza de Queiroz.

---

<sup>293</sup> Solução de Consulta Cosit n. 111/2016; “IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ EMENTA: DOAÇÃO BEM IMÓVEL. SÓCIO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO. A doação de bens do sócio à pessoa jurídica, sem que corresponda a uma integralização de capital, configura acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, o qual se sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda. No caso de tributação com base no lucro real, o valor do bem recebido em doação integrará o resultado não operacional da empresa. No caso de tributação com base no lucro presumido, o valor da doação não integrará a receita bruta, mas deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ, sendo tributado como outras receitas e ganho de capital. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406, de 2002, art. 538; Lei nº 5.172, 1966, art. 43; Decreto-lei 1.598, de 1977, art. 38; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 392, 443 e 521; Parecer Normativo CST nº 113, de 1979; Solução de Consulta Cosit nº 336, de 2014”.

<sup>294</sup> “Como o dissemos, o fisco federal já tomou posição em face do problema, manifestando-se pela tributação, através dos Pareceres Normativos da Coordenação do Sistema de Tributação n. 209, de 17/9/70, e 144/73, segundo os quais: ‘O acréscimo de um bem ao ativo imobilizado da empresa corresponde a um acréscimo no resultado positivo das transações realizadas no exercício em que a operação se realizou, e, como tal, consoante disposto no art. 153 acima, deve integrar o valor do lucro real tributável. Em se tratando de doação, o valor arbitrado para efeitos fiscais, aceito pelo fisco estadual, deve ser admitido pelo imposto de renda’ (...). Mas, tendo em vista o caráter polêmico do conceito de ‘proventos de qualquer natureza’, o que enfraqueceria a tese de que o Código Tributário Nacional (art. 43, II) alargou o campo de incidência do tributo federal, considerando isso, podemos admitir, ‘ad argumentandum’, que a doação constitui um acréscimo patrimonial não compreendido no conceito de renda. Assim o seria, por força da definição legal genérica do fato gerador do referido imposto federal, eis que costuma-se admitir que o conceito jurídico aplicável é aquele adotado pelo direito positivo” (MATTOS, Francisco de Souza. A doação e o imposto de renda. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Estudos tributários*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1974, p. 188 e 195-196).

Gisele Lemke se posiciona brevemente nos seguintes termos:

No que se refere às transferências gratuitas (heranças, legados e doações), a melhor corrente parece ser aquela que tem por constitucional a incidência de IR sobre elas (e aqui alteramos a posição declarada em nossa dissertação de Mestrado). Realmente, se se aceita que renda em sentido amplo é riqueza nova, independentemente de sua origem ou destino, não há como se excluir as heranças e doações dessa definição.<sup>295</sup>

Luciano Amaro afirma a possibilidade da incidência de diversos tributos sobre heranças, legados e doações, e destaca a compatibilidade entre o ingresso de patrimônio novo para o herdeiro e o conceito de renda ou provento tributável:

A incidência de tributos em heranças, legados e doações pode ser examinada sob vários aspectos. Cabe considerar, em primeiro plano, a tributação que eleja como suporte material o próprio fato da transmissão *causa mortis* ou o fato da doação; em segundo, pode considerar-se o fato do ingresso de patrimônio novo para o herdeiro, legatário ou donatário, englobando-se esse acréscimo patrimonial no conceito de renda ou provento tributável do beneficiário; finalmente, pode considerar-se o fato da abertura da sucessão ou da doação como definidor do momento da realização de eventual plus valia agregada ao bem, desde o momento da aquisição pelo de cujus ou doador, inserindo-se essa mais valia no conceito de ganho de capital sujeito ao imposto sobre a renda e proventos. Essas incidências não são impossíveis no sistema tributário nacional.<sup>296</sup>

Roberto Quiroga Mosquera critica a criação do requisito pelo qual a renda deve advir de patrimônio pertencente à própria pessoa:

A doutrina que se manifestou contrária a tal entendimento argumentou que se deveria agregar ao conceito de renda, além do elemento temporal tradicional (termo inicial e termo final), um outro conceito temporal de patrimônio, ou seja, a fonte patrimonial geradora da renda deveria pertencer ao próprio titular dela, no momento em que esta se verifica. (...).

Ora, a teoria, no sentido de que a renda deve ser gerada de fonte própria, parece-nos que não é critério suficientemente seguro para afastar a incidência do IR sobre majorações patrimoniais verificadas por atos de transmissão gratuita de direitos, ou por atos sucessórios. Trata-se de argumento econômico que não se coaduna com a materialidade do imposto sobre a renda previsto no Texto Constitucional.<sup>297</sup>

---

<sup>295</sup> LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 74.

<sup>296</sup> AMARO, Luciano. O imposto de transmissão *causa mortis* e doação na Constituição Federal. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 315-316.

<sup>297</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei n. 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v.. Dialética: São Paulo, 1998, p. 210.

Em parecer jurídico, Ives Gandra da Silva Martins guarda coerência com o defendido em audiência pública na Assembleia Constituinte e afirma que os acréscimos patrimoniais decorrentes de heranças e doações apenas não são explorados no conceito constitucional de proventos de qualquer natureza pela existência de isenção legal. A seguir:

Por mera questão de simplificação, o tributo é denominado de ‘imposto sobre a renda’, mas, de rigor, tecnicamente, é um tributo sobre a renda e sobre proventos de qualquer natureza, não só na dicção constitucional (art. 153, inc. III), como na sua explicitação complementar, perfilada no referido art. 43. A doação, portanto, pode ser tributada, desde que a lei ordinária assim determine. (...) Ora o dispositivo retro transcrito [art. 6º, XVI, da Lei 7.713/1988] claramente afasta qualquer tributação por doações ou herança na figura do donatário. É caso de isenção e não de ‘não-incidência’, na medida em que a lei expressamente cuida da hipótese. Nos casos de ‘não incidência’, conforme clássica lição dos formuladores do atual sistema, a lei não cuida da hipótese.<sup>298</sup>

Por fim, Luís Cesar Souza de Queiroz admite a consideração dos ingressos gratuitos como fatos-acréscimos a informarem o conceito de renda; ainda que esclareça que a hipótese de incidência do imposto federal é o eventual resultado positivo da combinação dos fatos acréscimos com os fatos decréscimos, e não os ingressos considerados individualmente:

É certo que, para o sistema normativo do IR, cada direito subjetivo patrimonial que alguém recebe a título de herança ou doação assume especial relevância, pois se trata de um fato-acréscimo. Entretanto, como já se teve oportunidade de esclarecer, o conceito de fato-acréscimo não se confunde com o conceito de Renda (resultado positivo da combinação de todos os fatos-acréscimos com os fatos-decréscimos necessariamente dedutíveis).<sup>299</sup>

Na seção seguinte, passa-se a verificar se a atribuição de competência específica aos Estados e ao Distrito Federal para tributar as transmissões *causa mortis* e doações é circunstância que impede a incidência do imposto federal sobre os acréscimos patrimoniais decorrentes desses eventos, a despeito da sua inclusão no conceito de renda e proventos de qualquer natureza. A análise dessa questão é essencial para se responder, em definitivo, se as disposições constantes da Constituição de 1988 autorizam a exploração tributária das heranças, a cargo do legislador ordinário, no sistema do imposto de renda das pessoas físicas.

---

<sup>298</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro – opinião legal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 27. São Paulo: RT, abr./jun. 1999, p. 136 e 138.

<sup>299</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 317.

#### **4.2 A relação entre a competência dos Estados para tributação das transmissões *causa mortis* e doações e a competência da União para a tributação da renda e proventos de qualquer natureza**

Foi demonstrado até agora que o conceito constitucional de renda e proventos é abrangente o suficiente para permitir a consideração dos acréscimos decorrentes do recebimento de heranças e doações no sistema do imposto de renda das pessoas físicas. Ainda assim, para que se alcance definitivamente a conclusão de que tais recebimentos podem ser incluídos, a cargo do legislador ordinário, na base tributável do imposto federal, é necessário verificar se a competência tributária para a instituição do ITCMD repercute sobre o âmbito constitucional de incidência do imposto de renda, impondo-lhe alguma limitação negativa.

Os primeiros capítulos desta dissertação trataram detalhadamente da competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição e cobrança de imposto sobre as transmissões *causa mortis* e doações. Neste último capítulo, cogita-se da exploração tributária dos acréscimos patrimoniais decorrentes desses mesmos eventos por meio da sua inclusão entre os rendimentos tributáveis no sistema do imposto de renda das pessoas físicas. Por conta da proximidade entre os fatos da vida a serem considerados em um e outro sistema de tributação aqui mencionados, parte da doutrina costuma apontar que a competência mais específica dos Estados e do Distrito Federal teria o condão de limitar a competência mais abrangente da União, para impedir a inclusão dos acréscimos gratuitos no âmbito de incidência do imposto federal.

Ainda sob a ordem constitucional anterior, Gilberto de Ulhôa Canto admitia não encontrar fundamento categórico para a exclusão dos acréscimos gratuitos do conceito de renda e proventos de qualquer natureza. No entanto, apresentava a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a instituição e cobrança do imposto de transmissão – que, na Constituição de 1969, se referia apenas aos direitos sobre bens imóveis – como obstáculo à incidência do imposto federal sobre os acréscimos resultantes da transferência hereditária desses bens. A seguir:

De toda maneira, embora eu sinta forte simpatia pela tese de MODESTO CARVALHOSA, sustentada por um caminho expositivo e metodológico algo diferente por BULHÕES PEDREIRA, um e outro sustentando que os acréscimos patrimoniais resultantes de doação ou sucessão *mortis causa* não podem ser considerados no âmbito de atuação do nosso imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não vemos fundamento categórico no nosso direito positivo, constitucional e de legislação complementar, que autorize afirmá-lo com tranquilidade. (...) As normas consolidadas nos diversos regulamentos do imposto de

renda e proventos de qualquer natureza, expedidos desde épocas remotas, sempre declararam que não entrarão no cômputo do rendimento tributável os valores recebidos em doação e herança. A forma de exprimir a não compreensão de tais valores pelo tributo em referência sugere a idéia de não incidência em vez da isenção. Entretanto, não nos convencemos, só por isso, da impossibilidade de vir a ser prevista a tributação de tais acréscimos, mesmo como modalidades sujeitáveis ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com a ressalva, já feita, da transmissão de bens imóveis ou de direitos imobiliários.<sup>300</sup>

Nesse mesmo sentido, outros autores afirmam que a impossibilidade de tributação dos acréscimos gratuitos pela União Federal decorre da delimitação das competências tributárias no texto constitucional. A consideração dos referidos acréscimos na base tributável do imposto de renda importaria em invasão da competência privativa dos Estados para a instituição e cobrança do ITCMD e sujeitaria o montante à bitributação. Aliomar Baleeiro afirma que “as legislações acolhem o conceito de renda-acréscimo, que coincide com critérios de contabilidade e inclui os prêmios de loteria, mas exclui heranças e doações, sujeitas a impostos específico”.<sup>301</sup> Alcides Jorge Costa reconhece que, por meio da menção constitucional a renda e proventos de qualquer natureza, os acréscimos patrimoniais em geral ficaram incluídos no campo de incidência do imposto federal; mas excetua o recebimento de heranças e doações, que estaria constitucionalmente reservado a outro tributo, de competência estadual.<sup>302</sup> Ricardo Lobo Torres e Alberto Xavier também se manifestam nesse sentido.<sup>303-304</sup>

---

<sup>300</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: CEEU / Resenha Tributária, 1986 apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 188.

<sup>301</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 183.

<sup>302</sup> COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994 apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 147-148.

<sup>303</sup> “Quando o cidadão recebe uma herança ou uma doação pagará o imposto incidente sobre tais fatos (imposto causa mortis ou sobre doações), mas não o imposto de renda, que constituiria bis in idem” (TORRES, Ricardo Lobo. A incidência do imposto de renda na transferência de direito de propriedade. *Revista Dialética de Direito Tributário* 32. 1998, p. 78 e ss. apud CASSONE, Vittorio. Tributação da herança: o art. 23 da Lei 9.532/97 em face das competências privativas da União (IR) e dos Estados (ITCMD). *Revista Dialética de Direito Tributário* 184. 2011, p. 144).

<sup>304</sup> “A este argumento histórico acresce um outro que, em nossa opinião, é de muito mais peso e relevância, e que conduz à impossibilidade de tributação das aquisições a título gratuito, não por força do conceito de renda consagrado em lei complementar, mas por força das regras constitucionais que delimitam a competência tributária dos vários entes políticos integrantes da Federação, entre os quais a União e os Estados. A repartição de competências tributárias operou-se no Brasil pela via de atribuição de competências privativas ou exclusivas, de tal sorte que a competência de um determinado ente político delimita negativamente, de um modo automático e reflexo, a competência de um outro. Assim, quando o art. 155, I, da Constituição atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre ‘transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos’, formulou um comando a um tempo positivo e negativo: positivo, na medida em que considera que aos Estados e ao Distrito Federal compete a tributação dos fenômenos em causa; e negativo, na medida em

O mito da dupla imposição já foi apreciado em seção anterior (v. item 2.2.1), e a provocação ali apresentada se estende à questão presente. A identidade entre as grandezas tributadas pelo sistema do ITCMD e por um sistema do IRPF que considere os recebimentos gratuitos como fatos acréscimos para o cálculo da renda é juridicamente irrelevante, já que ela decorre do próprio exercício da competência tributária de cada ente, sem que isso importe invasão do âmbito de incidência de outro tributo.<sup>305</sup> O ITCMD e o IRPF possuem fatos geradores diferentes. O primeiro grava as transmissões *causa mortis* e as doações; enquanto que o segundo grava os acréscimos patrimoniais verificados em determinado período de tempo – os quais, por certo, podem ser positivamente informados por transmissões hereditárias e gratuitas. Ambos os fatos geradores possuem abrigo no texto constitucional; portanto, a eventual sobreposição de tributos em uma mesma base econômica – como base de cálculo do ITCMD e como parte determinante da base de cálculo do IRPF – já foi considerada e autorizada pelo Poder Constituinte.

Ademais, a ocorrência de sobreposição não é restrita a essa hipótese, mas é comum a todas aquelas em que a renda do indivíduo ou da pessoa jurídica advenha de fato apontado especificamente na Constituição como manifestação de riqueza tributável. Luciano Amaro traz o exemplo de alguém que recebe um imóvel a título de pagamento de honorários. A transmissão do imóvel por ato oneroso determina a incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI; que geralmente é cobrado do adquirente do imóvel, ainda que o CTN autorize a cobrança de qualquer das partes na operação tributada. Além disso, o valor do imóvel recebido indiscutivelmente também informará a renda anual do adquirente, a ser tributada por meio do IRPF.<sup>306</sup>

---

que veda aos demais entes políticos que tributem a matéria ou forma de capacidade contributiva que lhes foi reservada em termos exclusivos ou privativos. Destas considerações decorre que o conceito constitucional de renda constante do art. 153, III, já se encontra comprimido pelo conceito de ‘transmissão causa mortis e doação’, constante do art. 155, I. Por outras palavras, este último conceito delimita negativamente o alcance do primeiro, que nunca poderá incluir no seu âmbito as aquisições a título gratuito, que são de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal” (XAVIER, Alberto. A distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 209. São Paulo: Dialética, fev. 2013, p. 143).

<sup>305</sup> “É certo que, para o sistema normativo do IR, cada direito subjetivo patrimonial que alguém recebe a título de herança ou doação assume especial relevância, pois se trata de um fato-acréscimo. Entretanto, como já se teve oportunidade de esclarecer, o conceito de fato-acréscimo não se confunde com o conceito renda (resultado positivo da combinação de todos os fatos-acréscimos com os fatos-decréscimos necessariamente dedutíveis)” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 317).

<sup>306</sup> AMARO, Luciano. O imposto de transmissão *causa mortis* e doação na Constituição Federal. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 316.



O exemplo é claro e não é o único. Como dito no parágrafo anterior, todos aqueles indivíduos e sociedades cuja renda advenha de atividade que seja tributada especificamente, por meio de sistema diverso do imposto de renda, serão chamados a pagar o imposto específico e o imposto de renda, que ao menos parcialmente incidirão sobre a mesma grandeza econômica.

Dessa forma, o prestador de serviços que recolhe o Imposto Sobre Serviços – ISS sobre o preço da atividade que realiza – e que constitui a sua fonte de renda – também é obrigado a recolher o imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial experimentado no ano; que é informado, entre outras coisas, pelo preço recebido como remuneração do serviço. O comerciante que recolhe o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sobre o valor da operação de circulação de mercadorias que promove – e que constitui sua fonte de renda – também é obrigado a recolher o imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial experimentado no ano; que é informado, entre outras coisas, pelo preço da operação realizada. O mesmo ocorre com o industrial, que tem sua atividade produtiva tributada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; com o exportador, que tem sua atividade produtiva tributada pelo Imposto de Exportação – IE etc.

Assim como se dá nesses casos, a eventual<sup>307</sup> sobreposição de tributos determinada pela inclusão dos acréscimos gratuitos na base imponible do IRPF não importa invasão da competência tributária de outro ente. Pelo contrário, a hipótese aqui analisada e aquelas listadas no parágrafo anterior decorrem justamente da circunstância de o Constituinte ter previsto competências tributárias diversas, relacionadas a fatos geradores diversos, mas que incidem total ou parcialmente sobre a mesma base econômica. Como afirma Roberto Quiroga Mosquera, “cada uma destas exações tributárias incide sobre realidades fáticas dissemelhantes e, portanto, em conformidade com a rígida atribuição de competência contemplada no Texto Supremo”.<sup>308</sup>

Ricardo Mariz de Oliveira admite a argumentação no sentido de que a dupla incidência é apenas econômica, mas afirma que a diferença é tênue e que, em última análise, o fato tributável é um só.<sup>309</sup> Também admite que há outras hipóteses de dupla incidência que não

---

<sup>307</sup> “Contudo, a simples ocorrência do fato ‘prestação de serviço’ ou do fato ‘transmissão onerosa e inter vivos de bens imóveis’ não importa a incidência da norma ordinária do IR, pois a realização desses fatos não significa a realização do fato ‘aquisição de renda e proventos de qualquer natureza’ (obtenção de um acréscimo de valor patrimonial)” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 317).

<sup>308</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei n. 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v.. Dialética: São Paulo, 1998, p. 203.

<sup>309</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 184.

causam estranheza aos estudiosos, mas tenta apresentar argumentos para justificá-las. Em primeiro lugar, trata da sobreposição entre o IPI e o ICMS, mas ressalta que os seus pressupostos jurídicos e factuais são distintos e que a dupla incidência, na hipótese, está prevista expressamente na Constituição.<sup>310</sup> Em seguida, trata da sobreposição entre o ICMS e o imposto de renda, mas afirma que, nesse caso, inexistente identidade na base de cálculo, já que o imposto de renda considera apenas o lucro da operação, mas não o seu custo, que compõe a base de cálculo do ICMS.<sup>311</sup>

Quanto ao primeiro argumento apresentado, é certo que a Constituição afirma expressamente a possibilidade de uma operação ser fato gerador do IPI e do ICMS ao mesmo tempo, como faz no art. 155, §2º, XI.<sup>312</sup> No entanto, não o faz para autorizar a sobreposição dos tributos – que é decorrência lógica do âmbito de incidência desses impostos –, mas apenas para regular a sua base de cálculo; o que, por certo, poderia ser feito pelo legislador complementar. Não se trata de norma materialmente constitucional, já que tal disposição poderia ser prevista em diploma normativo inferior. Não há autorização à sobreposição de incidências, de modo que ela não pudesse ocorrer se não estivesse mencionada no texto constitucional. Prova disso é que as sobreposições listadas em folhas anteriores – entre o ICMS e o IR; o ISS e o IR etc. – não estão mencionadas expressamente na Constituição, e ainda assim decorrem naturalmente do âmbito de incidência dos referidos impostos.

Mariz de Oliveira não o nega, mas traz um segundo argumento para distinguir essas hipóteses daquela que diz respeito à cumulação do ICTMD com o IRPF: a diferença entre a base de cálculo dos impostos que incidem em conjunto; que não estaria presente neste último

---

<sup>310</sup> “Mesmo que se lembre de que outras exações se impõem sobre um único fato econômico, como pode ocorrer com o IPI e o ICMS, seus pressupostos jurídicos e factuais são distintos, ou, ainda que sejam identificados como um só, apenas economicamente, ou econômica e juridicamente, a dupla incidência está expressa na Constituição, o que não ocorre com certeza quanto à tributação do valor das doações pelo imposto de renda” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 184).

<sup>311</sup> “Ou ainda que se queira dizer que outros fatos se incluem na incidência de outro imposto e também na do imposto de renda, como a circulação de mercadorias tributada pelo ICMS, neste a base de cálculo é o preço, ao passo que o preço levado para o lucro tributável pelo imposto de renda na verdade é apenas a parte positiva da sua base de cálculo, pois carrega necessariamente para a mesma base o custo da operação de circulação. Já quanto ao imposto de renda incidir sobre a doação recebida, representaria a inclusão do mesmo valor na base de incidência do imposto sobre doação e na base do imposto de renda, sem qualquer dedução de custo, a demonstrar, pela identidade dos números, a identidade dos objetos. Ainda que filigranas jurídicas conduzam a desconsiderar esses motivos e a admitir uma dupla incidência em tese, remanesce a necessidade de limites, que, como já dito, apresentaram-se no passado e se apresentam mais fortemente no presente” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 184-185).

<sup>312</sup> CF/88, art. 155, §2º: “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

caso. Como descrito acima, o autor sustenta que, na dupla incidência do ITCMD e do IRPF sobre um mesmo fato econômico, as bases de cálculos dos dois impostos seriam as mesmas; enquanto que, na dupla incidência do ICMS e do IR, este último imposto teria base de cálculo menor por considerar a dedução dos custos da operação tributável. Pela descrição do autor, essa diferença seria determinante para proibir a sobreposição de tributos no primeiro caso e, conseqüentemente, para autorizá-la no segundo.

A distinção entre as hipóteses não é justificável com base no sistema, nem com base na lógica do próprio argumento. Em primeiro lugar, não se pode afirmar que a base de cálculo do ITCMD seja a mesma do imposto cobrado num eventual sistema do IRPF que considere os acréscimos gratuitos como rendimentos tributáveis. A base de cálculo do ITCMD é o valor líquido das transferências hereditárias ou gratuitas recebidas pelo beneficiário; enquanto que a base de cálculo do imposto de renda é o acréscimo patrimonial verificado ao longo de um ano, consideradas as despesas dedutíveis que o indivíduo tenha realizado nesse período. Mas não é só isso. Ainda que um eventual sistema do IRPF submetesse os acréscimos gratuitos a regime de tributação exclusiva – o que, de fato, tornaria as bases de cálculo do ITCMD e do imposto de renda idênticas –, seria preciso ter conta que não é a base de cálculo a grandeza a ser considerada para a definição da ilegitimidade da dupla incidência.

A existência de invasão de competência tributária de um ente por outro deve ser verificada a partir do âmbito de incidência de cada imposição; que é delimitado pelo seu fato gerador, e não pela sua base de cálculo. É certo que a base de cálculo de um imposto deve ser determinada grandeza que guarde relação com o seu próprio fato gerador, e não com o fato gerador de outros impostos; mas, desde que tal premissa seja respeitada, a eventual identidade entre as grandezas tributáveis, por si só, é juridicamente irrelevante. O que pode ser questionado é o eventual excesso do gravame que tal identidade imponha ao indivíduo. Porém, nesse caso, a incidência não seria questionada a partir do número de tributos aplicados sobre a mesma base econômica<sup>313</sup>, mas sim do efeito confiscatório que a carga tributária total possa produzir – o que dependeria da consideração das alíquotas aplicáveis nos sistemas de um e outro imposto.<sup>314</sup>

---

<sup>313</sup> “Although it is hard to deny the symbolic power of numerology throughout cultural history, it seems out of place in discussing tax system design. The no-economic-double-tax principle cannot be a fairness norm. Fairness in taxation has to do with the relative tax burdens among people, not things” (DODGE, Joseph M. Taxing gratuitous transfers under a consumption tax. *51 Tax Law Review*. 1995-1996, p. 563). Em tradução livre: “Embora seja difícil negar o poder simbólico da numerologia em toda a história cultural, o argumento parece deslocado na discussão sobre o desenho do sistema de tributação. O princípio da vedação à dupla incidência econômica não pode ser uma norma de justiça. Justiça na tributação tem a ver com a carga tributária relativa entre pessoas, não entre coisas”.

<sup>314</sup> “Também não vinga o argumento de que seria excessivamente onerosa a incidência conjunta do imposto estadual e do federal; é óbvio que um só deles com certa alíquota poderia ser mais oneroso do que a soma de

Além de tais considerações, relativas à inconsistência da argumentação frente ao sistema jurídico, é preciso destacar também a sua incoerência interna. Se a preocupação que justifica a construção do argumento é a eventual dupla incidência sobre uma mesma base econômica, essa preocupação deve estar presente ainda que uma das imposições tenha base de cálculo mais abrangente que a outra; pois, de qualquer forma, uma parcela da grandeza considerada será gravada duas vezes. No exemplo de Ricardo Mariz de Oliveira, ainda que a base de cálculo do ICMS seja mais abrangente que a do IR, por refletir o valor da operação tributável, considerados também os seus custos, haverá uma base econômica efetivamente submetida a dupla incidência tributária: a parcela positiva do montante da operação; ou seja, o valor remanescente após a dedução dos custos. O autor não esclarece por que essa base econômica não mereceria proteção contra dupla incidência, enquanto aquela relativa aos acréscimos gratuitos sim.

A incoerência da argumentação comprova que o problema da invasão de competências tributárias não é mesmo afeto à base econômica explorada por um ou outro imposto, mas sim aos fatos geradores tributados em cada caso. Partindo dessa premissa, Sacha Calmon Navarro Coêlho alcança a mesma conclusão de Ricardo Mariz de Oliveira, fazendo uso de argumentação diversa. Para ele, a incidência conjunta do ITCMD e do IR sobre os acréscimos gratuitos estaria vedada, porque os dois impostos possuiriam o mesmo fato gerador.<sup>315</sup> Com efeito, o autor afirma que “na verdade não é a transmissão de quaisquer bens e direitos ‘causa mortis’ o fato gerador do imposto estadual (ITCD) mas o acréscimo patrimonial, da transmissão decorrente, em favor dos beneficiados”.<sup>316</sup> O momento transmissivo marcaria apenas o aspecto temporal do fato gerador do ITCMD, mas este seria, na verdade, o acréscimo patrimonial.

Ao inferir a existência de um fato gerador diferente daquele previsto na lei, Sacha Calmon constrói um argumento que não pode ser respondido completamente senão por meio da afirmação de que o fato gerador do ICTMD é aquilo que diz a lei, com fundamento na

---

ambos com alíquotas menores” (AMARO, Luciano. O imposto de transmissão *causa mortis* e doação na Constituição Federal. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 316).

<sup>315</sup> “Ora, o imposto de renda tributa justamente os acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho, do capital ou da combinação de ambos bem como de outros proventos não compreendidos na definição acima, isto é, os ganhos de capital (venda do patrimônio com lucro, ganhos lotéricos, etc) menos os ganhos decorrentes de heranças e doações, que estes pertencem ao Estado-Membro da Federação. Nos países onde não existe federação ou não existe o imposto sobre heranças e doações, a tributação pelo IR é, tecnicamente perfeita, e, juridicamente possível” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, doações e o imposto de renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v.. Dialética: São Paulo, 1998, p. 215-216).

<sup>316</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, doações e o imposto de renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v.. Dialética: São Paulo, 1998, p. 215.

Constituição; e não aquilo se prefira intuir a partir das características do imposto, da sua base de cálculo ou de outro elemento qualquer. A Constituição atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para tributar as transmissões *causa mortis* e as doações, e, com fundamento na delimitação constitucional da competência tributária, a lei define expressamente o fato gerador do imposto correspondente como a transmissão; e não como o acréscimo patrimonial decorrente da transmissão. A interpretação que se proponha a corrigir o fato gerador descrito na lei, apontando-o como um outro evento diverso, submete o sistema tributário ao risco da criação de um supertrunfo pelo qual se pode afastar a tributação de determinado evento por meio de um imposto, alegando-se que ele já foi gravado por outro.

A se admitir como correta a definição do fato gerador do ITCMD adotada por Sacha Calmon, o que impede o intérprete de afirmar que o fato gerador do ISS é o acréscimo patrimonial decorrente da prestação de serviços, e que o momento da prestação de serviços é apenas o aspecto temporal do fato gerador? De fato, pode-se argumentar que o imposto sobre serviços foi criado à vista da identificação de uma atividade lucrativa; que o acréscimo patrimonial obtido pelo prestador de serviços já é submetido à incidência desse imposto específico; e que, uma vez que o fato do acréscimo patrimonial já é objeto de tributação no sistema do ISS, não pode ser objeto de uma segunda incidência no sistema do imposto de renda<sup>317</sup>. No entanto, é possível apontar que uma interpretação nesses moldes peca por confundir a base econômica gravada pelo imposto com o seu fato gerador previsto em lei.

Ainda tomando como exemplo o sistema do ISS, o art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto Lei 406/1968 prevê que as chamadas sociedades uniprofissionais ficarão sujeitas a imposto calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, em relação a cada profissional habilitado, sócios, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade. Na prática, o ISS cobrado dessas sociedades é calculado por meio de um valor fixo, estabelecido em lei, para cada profissional habilitado que preste serviços em nome da sociedade. A se considerar a lógica constante do argumento que ora se busca responder – pelo qual o fato gerador de um imposto não seria aquilo que diz a lei, mas o que se pode extrair da base econômica gravada por ele –, seria possível afirmar que o fato gerador do ISS das sociedades uniprofissionais não é a prestação de serviços, mas a

---

<sup>317</sup> Consideração semelhante levou à criação do questionável – em especial, por razões de isonomia – sistema de tributação fixa de ISS previsto para as sociedades uniprofissionais. É o que indica a doutrina: “A preocupação da douta comissão especial de reforma tributária era a de que a base impositiva do ISS não fosse ‘a receita bruta real ou presumida’ do contribuinte. Isto para evitar uma superposição de impostos (ISS e IR) sobre a receita bruta das entidades prestadoras de serviços” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 538).

manutenção de profissionais habilitados que prestem serviço em nome da sociedade. No entanto, tal conclusão – que seria bastante inusitada – também decorreria da confusão apontada no parágrafo anterior.

Em outro estudo doutrinário, desta vez sobre as relações do Direito Privado com o Direito Tributário, Sacha Calmon adverte que “é a apreensão de um dado da realidade fática, ocorrido sob o pálio de normas jurídicas oriundas de outros ramos do direito (mormente o direito privado, consoante referido), que possibilitará a cobrança de tributos”.<sup>318</sup> Com efeito, as hipóteses de incidência visadas pelo Constituinte e definidas pelo legislador são fatos da vida geralmente regulados por normas de direito privado. No sistema do ISS, o fato gerador é mesmo a prestação de serviços; e não a manutenção ou contratação de profissionais, como se cogitou acima. Já no sistema do ITCMD, o fato gerador é a transmissão decorrente dos institutos jurídicos da herança e da doação – esses sim os fatos da vida regulados pelo Direito Civil e visados pelo Constituinte no momento da previsão da competência tributária estadual –; e não o acréscimo patrimonial advindo das transmissões.

Na história constitucional da República brasileira, a competência para a instituição de impostos sobre transmissões *causa mortis* sempre esteve prevista ao lado da competência para a tributação das transmissões *inter vivos* de bens imóveis. Na Emenda Constitucional n. 8/1965, tais competências chegaram a ser unificadas, pelo que a incidência tributária passou a ser determinada pela transmissão de propriedade a qualquer título, restrita aos bens imóveis. A constante identificação da competência para a instituição do ITCMD com aquela prevista para a instituição do ITBI é mais um fator a demonstrar que aquele é efetivamente um imposto sobre transmissão de propriedade; e não um imposto sobre acréscimo patrimonial, como sugere Sacha Calmon.

A constatação confirma a diferença existente entre os fatos da vida tributados no sistema do ITCMD e no sistema do IRPF. É a diferença entre as hipóteses de incidência consideradas pelo Constituinte que autoriza que eventualmente ambos os impostos recaiam sobre uma mesma materialidade econômica – o valor da herança, como base de cálculo do ITCMD e como parte determinante da base de cálculo do IRPF.<sup>319</sup> Nos termos do que ora se defende, Luciano

---

<sup>318</sup> MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197.

<sup>319</sup> Mais uma vez, cabe afirmar que a hipótese não é incomum no Sistema Tributário Nacional: “O sistema tributário nacional, estruturado na Constituição, enseja, com frequência, que sobre a mesma situação possam incidir diferentes tributos. É o que ocorre, por exemplo, em certas operações mercantis, que podem ser gravadas com o IPI e com o ICMS, para não falar dos variados tributos que incidem sobre o faturamento e sobre o próprio lucro da atividade empresarial” (AMARO, Luciano. O imposto de renda nas doações, heranças e legados. In:

Amaro ressalta que essa “é uma questão já resolvida na própria Constituição, na medida em que ela outorga, nessa situação, competências tributárias não excludentes, cujo exercício simultâneo não é, portanto, ilegítimo”.<sup>320</sup>

Assim, é possível concluir que a atribuição de competência específica aos Estados e ao Distrito Federal para tributar as transmissões *causa mortis* e doações não é circunstância que impeça a incidência do imposto federal sobre os acréscimos gratuitos. Portanto, como um primeiro objetivo deste trabalho, pode-se afirmar, em definitivo, que as disposições constantes da Constituição de 1988 autorizam a exploração tributária das heranças, a cargo do legislador ordinário, no sistema do imposto de renda das pessoas físicas.

No item seguinte, será verificado, com base no marco filosófico adotado, se a isenção prevista na Lei 7.713/1988 se fundamenta como boa política fiscal; se a adoção dessa possibilidade de tributação é recomendada por razões de justiça; e de que forma a materialidade das heranças poderia ser explorada no sistema do imposto de renda das pessoas físicas. A resposta a essas questões se relaciona com o segundo objetivo desta dissertação, a partir do que será possível traçar as conclusões finais do trabalho.

#### **4.3 A possibilidade constitucional de tributação das heranças no sistema do IPRF e a isenção da Lei 7.713/1988 frente aos parâmetros construídos para exploração dessa base tributária: sugestões e propostas *de lege ferenda***

A partir das conclusões alcançadas neste capítulo até aqui, é possível apontar, em definitivo, que a tributação da herança no sistema do imposto de renda das pessoas físicas é hipótese constitucionalmente permitida. Sendo assim, fica a cargo do legislador ordinário federal regular a incidência do IPRF sobre essa materialidade. No cenário atual, o art. 6º, XVI, da Lei 7.713/1988 dispõe que o valor dos bens adquiridos por doação ou herança ficam isentos do imposto de renda quando recebidos por pessoa física. A figura prevista configura mesmo uma isenção, já que, estando esses valores no âmbito constitucional de incidência do IPRF, não se pode falar em não incidência em sentido estrito.

---

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v.. Dialética: São Paulo, 1998, p. 107).

<sup>320</sup> AMARO, Luciano. O imposto de renda nas doações, heranças e legados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v.. Dialética: São Paulo, 1998, p. 108.

A previsão de isenções é decorrência do exercício da competência tributária constitucionalmente prevista e, portanto, integra o espaço de liberdade de conformação do legislador. No entanto, como exercício negativo da competência tributária atribuída pela Constituição aos entes federativos, as isenções tributárias devem estar fundamentadas em razões constitucionalmente relevantes. Na hipótese ora analisada, é possível verificar que, além de não haver razões relevantes que justifiquem a isenção dos valores adquiridos por herança da incidência do IRPF, os parâmetros construídos no capítulo anterior orientam que se faça justamente o contrário.

Nos itens 3.3.1 e 3.3.2, foram sugeridas duas diretrizes para avaliação do grau de tributação adequado para a exploração das heranças no Sistema Tributário Nacional. A primeira diretriz recomenda que a tributação das heranças deve ser, ao menos, igual ou aproximadamente igual à tributação da renda.<sup>321</sup> Já a segunda diretriz recomenda que a tributação das heranças deve ser maior que a tributação da renda, quando assim o justificar a situação de excessiva desigualdade social. A fundamentação das diretrizes e a demonstração do nível de desigualdade social existente no Brasil remetem ao que já foi elaborado no capítulo 3, pelo que não se repetirá neste momento as razões ali desenvolvidas.

Para o prosseguimento da análise aqui proposta, bastam as seguintes enunciações. Em primeiro lugar, a de que a desigualdade encontrada na sociedade brasileira, por sua expressividade, determina que, além da observância da primeira diretriz, seja atraída a aplicação da segunda diretriz. E em segundo lugar, a de que, no atual sistema de tributação das heranças vigente no Brasil – que se restringe à incidência do ITCMD –, nem mesmo a primeira diretriz é observada na prática, como se demonstrou ao longo do capítulo 3. Sendo assim, a isenção relativa ao valor dos bens adquiridos por doação e herança no sistema do IRPF não se apresenta como a melhor escolha à disposição do legislador e não se legitima com base nos critérios de justiça expostos neste trabalho.

A tributação das heranças se justifica, materialmente, pela manifestação de capacidade econômica inerente a tal evento e pela necessidade de regulação das excessivas concentrações de riqueza na sociedade, tendo em vista a preservação das liberdades iguais e da igualdade equitativa de oportunidades. Sendo assim, numa sociedade em que o 1% mais rico da população

---

<sup>321</sup> O termo “renda” deve ser lido, aqui, como uma referência ao conceito clássico ou restrito de renda, como já se orientou a fls. 131, já que, por um conceito mais amplo de renda, as heranças também deveriam ser computadas no seu cálculo.



recebe anualmente a mesma quantia de ingressos que os 44% mais pobres somados<sup>322</sup>, o controle eficiente dos índices de desigualdade por meio da tributação da herança depende da aplicação de um grau de tributação muito maior que o praticado atualmente no Sistema Tributário Nacional.

As diretrizes propostas no capítulo 3 indicam que, além de ser necessária a majoração das alíquotas praticadas no sistema do ITCMD – inclusive com a alteração da alíquota máxima definida pelo Senado Federal –, as circunstâncias encontradas na sociedade brasileira justificam o aproveitamento tributário das heranças também por meio do sistema do IRPF, tendo em vista que essa possibilidade foi prevista pelo Constituinte. É certo que a adequação do grau de tributação das heranças praticado no Sistema Tributário Nacional a esses parâmetros poderia ser alcançada apenas por meio da majoração do grau de tributação praticado no sistema do ITCMD, sem nenhuma alteração no sistema atual do IRPF. No entanto, como visto no capítulo anterior, há razões para defender que ambos os sistemas de imposição sejam aproveitados para a adequada exploração tributária dessa materialidade.

A primeira diretriz aqui proposta veicula uma exigência permanente da justiça, que se mantém quaisquer que sejam as condições sociais encontradas; já a segunda diretriz veicula uma exigência circunstancial, a depender do nível de desigualdade social encontrado, que pode se alterar com o tempo. Para a correta definição do grau de tributação a ser praticado conforme as circunstâncias da sociedade, é preferível que cada um dessas diretrizes seja realizada por meio de sistemas de imposição diferentes. Assim, uma vez superado o cenário de concentração excessiva de riquezas que justifica a aplicação da segunda diretriz, resta mais fácil ao aplicador do direito verificar a parcela da tributação que deve ser então afastada.

A primeira diretriz deve ser realizada por um sistema que se mantenha estável ao longo do tempo e que seja o principal mecanismo de exploração tributária dessa materialidade. Já a segunda diretriz deve ser realizada por um sistema que seja complementar ao anterior e que possa ser alterado mais facilmente conforme se verifique a redução nos índices de desigualdade social. Logo, enquanto a primeira etapa pode ser mais bem realizada pelo sistema do ITCMD, que detém primazia na exploração da base tributária e é de alteração mais complexa por estar disperso entre os estados da federação; a segunda etapa pode ser adequadamente desempenhada pelo sistema do IRPF, que é mais facilmente alterável por ser administrado por um ente central.

---

<sup>322</sup> De acordo com os dados constantes do estudo “Distribuição da Renda por Centis – Ano Calendário 2014” divulgado pela Receita Federal e mencionado no item 3.3.2, os 44% mais mal pagos receberam, em 2014, R\$ 231.903,92 contra R\$ 228.746,39 do 1% mais bem pago.

Ademais, esse ente, a União Federal, é o que detém maior aptidão para aferir as alterações nos índices de desigualdade social existentes no país.

A divisão de funções entre os dois sistemas de imposição que ora se sugere como ideal indica que, ainda que o grau de tributação determinado pelo ITCMD fosse maior que o atual e suficiente para realizar a primeira diretriz, ainda haveria espaço para o aproveitamento tributário das heranças no sistema do IRPF, dada a circunstância da excessiva desigualdade social existente no Brasil. No entanto, no atual sistema de tributação das heranças vigente no Brasil, a defesa da ilegitimidade da isenção do art. 6º, XVI, da Lei 7.713/1988 se torna ainda mais fácil. Se num cenário hipotético em que o sistema do ITCMD determinasse grau de tributação igual ou aproximadamente igual ao da renda – nos termos descritos no item 3.3.1 –, a isenção prevista pelo legislador federal já não se justificaria; quanto mais no cenário atual em que as heranças estão submetidas a tributação pela alíquota média de 4,18%.

Assim, é possível concluir que a isenção do valor dos bens adquiridos por heranças no sistema do IRPF só estaria justificada num cenário em que o sistema do ITCMD vigente fosse suficiente para realizar a primeira diretriz e as condições sociais encontradas, pela ausência de concentração excessiva de riqueza, não atraíssem a aplicação da segunda diretriz. Ausentes essas condições, que devem ser consideradas cumulativamente, o efetivo aproveitamento tributário das heranças também no sistema do IRPF se apresenta como a melhor alternativa à disposição do legislador ordinário.

Por outro lado, a realização das diretrizes propostas para o adequado aproveitamento tributário das heranças também deve considerar um rol de preocupações específicas ao tratamento dessa materialidade tributária, sem o que se apresentam os riscos de excessividade ou nocividade da tributação. Dessa forma, como defendido no item 2.2.4 em relação à tributação das heranças de maneira geral, a inclusão dos valores recebidos por heranças no âmbito legal de incidência do IRPF deve ser acompanhada da previsão de um sistema de isenções razoáveis; de alíquotas diferenciadas que beneficiem o cônjuge e os parentes mais próximos; e de um sistema de diferimento ou parcelamento da imposição que preserve as empresas e as propriedades produtivas que apresentem baixa liquidez.

Além disso, a incidência do IRPF sobre os valores recebidos por herança deve considerar a dedução da base de cálculo do valor pago a título de ITCMD, já que o efetivo acréscimo patrimonial determinado pela transferência hereditária é minorado pela incidência do imposto estadual. Nesse sentido, o art. 40 do CTN, que integra a seção do imposto de transmissão a qualquer título de bens imóveis, afirma que “o montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da

mesma transmissão”. Atualmente, a disposição tem sua aplicação restrita ao caso do imposto de renda incidente sobre ganhos de capital verificados na transmissão, onerosa ou gratuita, de bens imóveis; mas, uma vez revogada a isenção do art. 6º, XVI, da Lei 7.713/1988, ela se tornaria plenamente aplicável à hipótese aqui tratada.<sup>323</sup> Desse modo, a dedução do montante do ITCMD da base de cálculo do imposto de renda incidente sobre os acréscimos gratuitos, a rigor, nem mesmo precisaria estar prevista na lei que viesse a regular a incidência do IRPF.<sup>324-325</sup>

Por conta da necessidade de consideração desse rol de preocupações específicas no sistema do IRPF que grave os acréscimos decorrentes de herança, a melhor maneira de submeter tais valores à incidência do imposto federal parece ser tratá-los como um rendimento sujeito a tributação exclusiva ou definitiva; e não incluí-los entre os demais rendimentos auferidos pelo contribuinte ao longo do ano. Atualmente, há dois projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que revogam a isenção do art. 6º, XVI, da Lei 7.713/1988 e instituem a tributação das heranças no sistema do IRPF, por meio de um esquema de tributação exclusiva. Como esforço

---

<sup>323</sup> “Esse artigo não tem, no momento, aplicação prática, porque os proventos, no caso herança de bens imóveis, não são tributados pelo IR. Entretanto, como a União pode, por meio de lei complementar, torná-los tributáveis, o exposto nesse artigo autoriza a dedução do imposto de transmissão pago do Imposto de Renda devido, no caso de ele passar a ser exigido sobre os proventos de herança” (FABRETTI, Lúdio Camargo. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 70).

<sup>324</sup> Vale ressaltar a posição de Hugo de Brito Machado, para quem a dedução prevista no art. 40 do CTN não deve ser feita na base de cálculo do imposto de renda, mas sim no seu valor final: “A regra do art. 40 do Código Tributário Nacional não é meramente explicitante. Ao dizer que o montante do imposto a que se refere, isto é, o imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a ele relativos, é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o art. 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão, vale dizer, a título de Imposto de Renda sobre o lucro obtido na alienação do imóvel ou do direito a ele relativo, ela não está dizendo que o valor do ITBI pago pode ser deduzido do ganho auferido na operação para fins de tributação pela União. Está dizendo, isto sim, que o montante do ITBI pode ser deduzido do devido à União a título de Imposto de Renda. Realmente, uma coisa é considerar o valor do ITBI como despesa dedutível na base de cálculo do Imposto de Renda, e coisa diversa é considerá-lo dedutível do valor do próprio Imposto de Renda” (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 417).

<sup>325</sup> Vale ressaltar também a posição de autores que entendem pela não recepção do art. 40 do CTN pela ordem constitucional de 1988: “Esta norma constou da Emenda Constitucional n. 18/65, que estabeleceu o Novo Sistema Tributário Nacional, na Constituição de 1967, e serviu de diretriz para a elaboração do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei 5.172/66. O §2º do art. 24 da CF/67, em relação ao imposto de transmissão de bens imóveis e direitos, estava assim redigido: ‘§2º O imposto a que se refere o n. I compete ao Estado da situação do imóvel; ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro, sua alíquota não excederá dos limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto na lei, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre renda auferida na transação’. Essa parte final do dispositivo não foi mantida pela EC n. 1/69. A Constituição de 1988 também nada dispõe a respeito, razão pela qual o art. 40 do CTN não foi recepcionado pelo atual ordenamento constitucional” (RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 289).

final deste trabalho, o item seguinte se dedica a analisar as suas disposições e a verificar se elas observam, e como, as sugestões aqui elaboradas.

#### 4.3.1 O Projeto de Lei – PL 5205/2016 e o Projeto de Lei do Senado – PLS 300/2016

O Projeto de Lei – PL 5205/2016 foi apresentado pela Presidência da República em 6/5/2016 e, entre outras coisas, prevê a tributação, no sistema do IRPF, das heranças e doações em adiantamento da legítima superiores a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), e das demais doações superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Na Mensagem 202/2016, que encaminha o projeto ao Congresso Nacional, a proposta de alteração é fundamentada nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia e nos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.<sup>326</sup> São previstas três faixas de tributação, sujeitas às alíquotas de 15%, 20% e 25%.

O art. 2º do projeto de lei altera o art. 6º, XVI, da Lei 7.713/1988 para estabelecer que só não entram no cômputo do rendimento bruto os valores recebidos por herança e doação em adiantamento da legítima que não ultrapassem o montante de R\$ 5.000.000,00, a cada dois anos-calendário subsequentes; bem como os valores recebidos pelas demais doações que não ultrapassem o montante de R\$ 1.000.000,00, a cada dois anos-calendário subsequentes. Já os arts. 4º ao 6º do projeto de lei se dedicam a regular a tributação incidente sobre os montantes superiores aos limites indicados.

Para as heranças e doações em adiantamento da legítima, o projeto de lei prevê que montantes superiores a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e iguais ou inferiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) ficam sujeitos à alíquota de 15%; montantes superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e iguais ou inferiores a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), à alíquota de 20%; e montantes superiores a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), à alíquota de 25%. Já para as demais doações, é prevista a incidência dessas mesmas três alíquotas, respectivamente, sobre os montantes superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão

---

<sup>326</sup> “6. A Constituição Federal prevê expressamente que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Esse princípio é consagrado como o da capacidade contributiva. 6.1. A Constituição Federal prevê, também, que o imposto sobre a renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade. 6.2. Esta proposta visa adequar a legislação vigente a esses princípios promovendo uma maior igualdade tributária em razão de outro princípio constitucional: o da isonomia” (Mensagem n. 202/2016, nota do Ministério da Fazenda).

de reais) e iguais ou inferiores a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais); superiores a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e iguais ou inferiores a R\$3.000.000,00 (três milhões de reais); e superiores a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

Os limites de valores devem ser considerados para cada dois anos-calendário subsequentes por beneficiário de herança ou doação recebida; e, caso haja transmissões para um mesmo beneficiário em dois anos seguidos, os valores recebidos devem ser somados para a apuração do imposto devido, e deduzido o montante do imposto pago nas operações anteriores. Para a definição da base de cálculo do imposto de renda incidente sobre esses valores, podem ser descontadas as dívidas transmitidas com os bens, desde que a eles diretamente vinculada; o montante do ITCMD porventura recolhido; e as despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive honorários de advogado, se tiverem sido pagos pelo contribuinte sem indenização.

O imposto deve ser recolhido pelo beneficiário até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da transmissão. No caso de a transmissão ser de apenas um bem imóvel residencial por beneficiário, e de este beneficiário não possuir outro bem imóvel residencial, o prazo é estendido para o último dia útil do ano-calendário subsequente à data da transmissão. No entanto, caso este beneficiário realize nova transmissão do bem recebido, o imposto devido pela operação anterior deverá ser recolhido até o último dia útil do segundo mês subsequente à nova transmissão.

A tributação também se aplica ao beneficiário não residente no país, nas hipóteses de o bem estar aqui localizado; de o doador ser residente no país; ou de o *de cuius* ser residente no país à época do falecimento. O projeto prevê ainda que, caso o beneficiário seja residente no exterior, ficará responsável pela retenção e recolhimento do imposto o doador ou o inventariante; ou o seu procurador no país, quando o doador também for residente no exterior ou o espólio for processado no exterior.

Por fim, é prevista isenção para todos os valores transmitidos em favor do cônjuge ou companheiro do *de cuius* ou do doador.

O Projeto de Lei do Senado – PLS 300/2016, apresentado em 2/8/2016 pelo Senador Fernando Bezerra Coelho (PSB/PE), possui redação quase idêntica à do PL 5205/2016. A única diferença existente diz respeito às alíquotas aplicáveis, que são de 9,5%, 14,5% e 19,5%, em vez de 15%, 20% e 25%. À exceção disso, todas as demais previsões do projeto de lei encaminhado pela Presidência da República, inclusive as faixas de tributação que atraem a aplicação das três alíquotas, são repetidas de maneira exata no Projeto de Lei do Senado. A

justificativa do PLS também faz menção ao princípio da capacidade contributiva e aos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Assim como o PL 5205/2016, o PLS 300/2016 se encontra em estágio inicial de tramitação. Enquanto este foi encaminhado à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, aquele tramita na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, sem que nenhum parecer tenha sido apresentado até o momento.

A proposta contida nos dois projetos de lei possui vários pontos positivos que indicam que a tentativa de aprimoramento do sistema de tributação das heranças por meio da majoração do seu grau de incidência não desconsiderou a necessidade de respeito aos valores relacionados ao direito de herança, de que se tratou no capítulo 2. Assim, a incidência do imposto de renda sobre as heranças e doações só é determinada em relação a montantes que ultrapassem um determinado limite, fixado em patamar bem alto, a partir do qual se justifica o controle das transferências hereditárias pelos seus efeitos cumulativos relevantes. As transferências de menor monta, que geram reduzidos risco de produção dos efeitos nocivos apontados no item 2.3, permanecem livres de maior intromissão estatal, pelo que a privacidade dessas transações é respeitada.

A previsão de isenção para os cônjuges e companheiros também é coerente com a finalidade de controle dos efeitos cumulativos determinados por transferências intergeracionais. O recebimento de herança pelo cônjuge não determina a cumulação de riquezas entre gerações sucessivas, mas se caracteriza pela continuidade da riqueza constituída dentro de uma mesma geração. Assim, a exclusão dos cônjuges e companheiros da tributação das heranças no sistema do IRPF permite que o controle mais rigoroso das transmissões hereditárias se limite àquelas operações que representam maior risco à igualdade equitativa de oportunidades: as que se desenvolvem entre gerações diferentes. Como apontado no item 3.2, a isenção dos valores recebidos por cônjuges é uma tendência observada nos sistemas de tributação das heranças praticados em parte dos países ali mencionados.

As deduções autorizadas pelos projetos de lei determinam que a incidência tributária recaia sobre o valor efetivamente acrescido ao patrimônio do beneficiário, e a autorização específica para dedução do montante pago a título de ITCMD impede que a imposição federal recaia sobre o valor desse imposto. Além disso, o estabelecimento de alíquotas progressivas permite que o controle dos efeitos cumulativos seja mais rigoroso quanto maior for o risco determinado pelas transmissões hereditárias em virtude do montante transferido.

O diferimento do prazo para pagamento do imposto no caso de transmissão de um único bem imóvel residencial por beneficiário, quando este não possua outro imóvel, é outro ponto

elogiável. Nesse ponto, a proposta prestigia a proteção da família ao dar tratamento especial ao caso em que o patrimônio transferido possui baixa liquidez e, ao mesmo tempo, grande importância para o bem estar dos herdeiros do *de cuius*, essa uma das principais circunstâncias a fundamentar materialmente o direito de herança.

Por outro lado, a proposta peca ao não trazer previsão semelhante para a hipótese em que o patrimônio tenha liquidez reduzida, mas apresente potencial produtivo; como é o caso das propriedades rurais ou das pequenas empresas. Além da ausência de mecanismos de preservação dos patrimônios produtivos, também se destaca a inexistência de alíquotas diferenciadas para os parentes mais próximos – o que também já se observava nos sistemas estaduais de tributação das heranças, como visto no item 3.1. Ainda que não se possa afirmar que as alíquotas previstas (15%, 20% e 25% ou 9,5%, 14,5 e 19%) sejam atentatórias à proteção da família – já que não são capazes de ultrapassar em grande monta o grau de tributação orientado pela primeira diretriz, ainda que somadas à imposição estadual –, é certo que um sistema baseado em alíquotas diferenciadas pelo grau de parentesco poderia estabelecer percentuais ainda maiores para a tributação dos valores recebidos por parentes distantes ou beneficiários que não possuem relação de parentesco com o *de cuius*.

De toda forma, o maior mérito da proposta veiculada nos PL 5205/2016 e PLS 300/2016 é a aproximação do grau de tributação das heranças no Sistema Tributário Nacional do patamar orientado pelas duas diretrizes aqui defendidas, a partir de comparação com o grau de tributação da renda. As alíquotas previstas nos dois projetos de lei, se somadas à alíquota média de 4,18% praticada nos sistemas estaduais de tributação das heranças, seriam capazes de fazer com que o sistema brasileiro de tributação das heranças se aproximasse da realização, ou mesmo realizasse, ao menos o ditame da primeira diretriz. Se, por um lado, tal providência é insuficiente para adequar o sistema de tributação ao exigido pelos índices de desigualdade encontrados no país; por outro, representa um enorme avanço em relação ao sistema vigente.

As heranças não sofrem atualmente nenhuma imposição no sistema do IRPF, qualquer que seja o montante acrescido ao patrimônio do beneficiário. A proposta contida nos projetos de lei ora analisados, ao menos em relação ao grau de imposição, parece muito próxima do ideal a ser praticado para exploração dessa base tributária no sistema do IRPF, considerado o seu papel de incidência complementar em relação ao sistema do ITCMD. Não seria adequado pretender que as duas etapas de tributação idealizadas neste trabalho fossem realizadas pelo sistema do IRPF, com a desconsideração do papel a ser desempenhado pelo sistema do ITCMD. Do contrário, haveria risco de prejuízo à arrecadação dos Estados e de construção de um

desenho inadequado de tributação, que não se atenta para o caráter permanente e circunstancial das primeira e segunda etapas, respectivamente.

A aprovação de um projeto de lei que revogue a isenção atualmente existente para os valores recebidos por herança no sistema do IRPF não torna prescindível uma revisão nos sistemas estaduais do ITCMD e principalmente na resolução do Senado Federal que estabelece a alíquota máxima desse imposto. No entanto, a iniciativa contida nos projetos de lei ora analisados representa um avanço na busca por correção das distorções existentes no sistema de tributação da herança, pelo que sua efetiva discussão deveria ser uma prioridade do Congresso Nacional. Ao lado da proposta do Conseqad de alteração da Resolução n. 9/1992, mencionada nos itens 3.1 e 3.3.1, a introdução dos acréscimos gratuitos no sistema infraconstitucional do IRPF tornaria a exploração tributária das heranças muito próxima do ideal preconizado pelos valores liberal igualitários. Trata-se de medidas que se mostram compatíveis com a Constituição e coerentes com os valores por ela tutelados; que não demandam profundas alterações no sistema jurídico vigente; que não exigem quórum elevado para aprovação; e que, portanto, não deveriam parecer tão distantes e difíceis de ser adotadas.



## CONCLUSÃO

Como afirmado na introdução do trabalho, esta dissertação pretendia realizar um estudo abrangente sobre o sistema de tributação da herança por meio da análise das previsões vigentes na ordem constitucional e infraconstitucional e da investigação das previsões necessárias à construção de um modelo idealmente justo para a exploração dessa base tributária. O estudo tinha por objetivo final verificar se, no sistema constitucional brasileiro, a tributação da herança por meio do imposto de renda das pessoas físicas se afigura possível; e, mais do que isso, se ela é recomendável por razões de justiça.

Os critérios de justiça adotados para o desenvolvimento do estudo foram buscados no liberalismo igualitário, escolhido como marco filosófico do trabalho em razão de sua compatibilidade com os valores fundamentais da Constituição de 1988 e da relevância de suas proposições para a definição do adequado tratamento tributário a ser destinado às heranças. Com base nesse marco foram analisadas as razões que justificam materialmente a escolha da herança como base de tributação – e que devem orientar a construção do modelo ideal de tributação –, bem como as razões que se aponta em contrário à exploração tributária desse evento – que, como visto, não impedem a incidência de tributo sobre as transmissões hereditárias, mas devem ser consideradas no desenho dos sistemas de imposição.

Verificou-se que a tributação da herança, no sistema brasileiro, se justifica em primeiro lugar pela riqueza manifestada pelo beneficiário da transmissão. Assim, a incidência de impostos sobre o patrimônio do *de cujus* em vida não infirma a legitimidade da imposição que recai sobre a transmissão *causa mortis*. Por outro lado, também se constatou que a tributação se justifica pela necessidade de controle dos efeitos cumulativos determinados pela transmissão intergeracional de patrimônios, que tem relevância crescente na formação de grandes fortunas e nos índices de concentração de riquezas. Nesse ponto, a autonomia privada e o direito de propriedade, que não constituem direitos absolutos, cedem espaço à promoção dos valores fundamentais de redução das desigualdades sociais e de construção de uma sociedade justa.

Também a autodeterminação dos titulares de patrimônios – que desejam, ou podem desejar, vê-los transferidos integralmente aos seus herdeiros – pode sofrer restrição limitada por meio da retirada pelo Estado de parte do montante transmitido, na forma de impostos. Diz-se que a restrição é limitada por dois motivos. Em primeiro lugar, porque a tributação só deve incidir sobre montes cujo valor seja relevante o suficiente para gerar efeitos maléficis à distribuição equitativa de riquezas. Em segundo lugar, porque a referida imposição deve se dar

idealmente em grau que não afete parcela substancial da liberdade que o indivíduo tem de dispor do seu patrimônio.

Além disso, a restrição que se impõe à autodeterminação dos titulares de patrimônio se justifica pelo objetivo de promover a autodeterminação daqueles que não a têm, por estarem em situação desfavorável na sociedade. Nesse aspecto, para que o argumento se sustente, é imprescindível que a tributação seja acompanhada de uma política de gastos públicos que privilegie a melhoria das condições de vida dos menos favorecidos. Ainda que a vertente dos gastos públicos ultrapasse os limites do objeto deste trabalho, é importante ressaltar que o estudo aqui realizado não pretende atribuir à tributação das heranças isoladamente considerada – isto é, restrita à vertente da receita pública – uma repercussão maior do que ela pode ter.

Ainda assim, é possível afirmar que o efetivo controle da concentração de riquezas que pode ser determinado pela tributação das heranças – se realizada em grau adequado – tem valor próprio para a promoção da justiça. A incidência de impostos sobre a herança costuma ser determinante de um baixo índice de arrecadação; isso porque a transmissão patrimonial decorrente da morte está, obviamente, sujeita a uma circunstância pontual que demora a ocorrer. No entanto, ainda que não tenha tanta relevância para fins fiscais, ou arrecadatários, a tributação da herança se justifica, do ponto de vista da justiça distributiva, pelo efeito de evitar que os grandes patrimônios se acumulem por inteiro na esfera jurídica dos herdeiros. Por essa finalidade extrafiscal, o estudo do modelo ideal de tributação da herança se mostra relevante para a realização da justiça, ainda que não considerada a vertente da despesa pública.

No rol das razões opostas à tributação da herança, destaca-se a proteção da família e a privacidade das transações realizadas no seu domínio. São essas as razões que mais peso exercem na formulação do desenho ideal do sistema de tributação das heranças. Por elas, deve ser dado tratamento privilegiado aos cônjuges e aos filhos menores; devem ser previstos esquemas especiais de pagamento – com adiantamento ou diferimento dos prazos – para os patrimônios que não tenham liquidez; e devem ser isentas as transmissões de montes que, por seu valor reduzido, não determinem efeitos cumulativos relevantes.

Alcançadas essas conclusões iniciais, foi iniciada a análise dos sistemas infraconstitucionais de tributação das heranças vigentes no Brasil e verificado que a alíquota média de imposição sobre as heranças é de 4,18%, enquanto que as doações são sujeitas a alíquota média de 3,77%. Além disso, constatou-se que as legislações estaduais pouco se preocupam com o estabelecimento de isenções que respeitem a importância da proteção da família e a privacidade das transações de baixa monta que se realizem em seu domínio. Em comparação com sistemas estrangeiros de tributação da heranças, verificou-se que os graus de

incidência praticados no exterior são muito superiores aqueles encontrados no Brasil, e que, nas legislações estrangeiras, a proteção da família e a privacidade estão mais bem resguardadas por isenções e alíquotas diferenciadas. Ressalva-se a situação dos países que extinguiram todo tipo de incidência tributária sobre as heranças; o que representa medida incompatível com a ordem constitucional brasileira.

A conclusão inicial pela insuficiência do grau de tributação incidente sobre as heranças no cenário brasileiro – extraída da descrição dos sistemas estaduais do ITCMD e da comparação com os sistemas estrangeiros de imposição – é reforçada pela comparação entre os índices de tributação da herança e da renda, no Brasil e no mundo. A iniciativa de promover essa comparação parte da noção intuitiva, citada na introdução, de que os acréscimos gratuitos deveriam estar submetidos ao mesmo tratamento tributário que os rendimentos sujeitos ao IRPF, tendo em vista que ambos crescem ao patrimônio dos seus beneficiários e que o recebimento dos primeiros nem mesmo demanda esforço de sua parte. No entanto, a relação estabelecida entre os índices é justificada, neste trabalho, pela circunstância de que as duas espécies de manifestação de riqueza contribuem para o acréscimo patrimonial e de bem estar dos seus beneficiários da mesma forma; e pela finalidade extrafiscal de controle da concentração de riquezas atribuída à tributação das heranças, que tende a não se realizar se as transmissões hereditárias se sujeitarem a imposições mais baixas, ou muito mais baixas, que os rendimentos do trabalho e do capital.

Diante disso, foram introduzidas duas diretrizes que se destinam a informar o grau ideal de tributação das heranças. Em primeiro lugar, a tributação das heranças deve ser, ao menos, igual ou aproximadamente igual à tributação da renda. E em segundo lugar, a tributação das heranças deve ser maior que a tributação da renda, se assim o determinarem as condições sociais. A vinculação proposta nas diretrizes não tem a pretensão de estabelecer fórmula sobre a tributação ótima das heranças ou a indicação precisa de percentuais específicos, mas visa ressaltar a relevância da observação do tratamento tributário que é destinado aos rendimentos não herdados no momento em que se busca a definição do grau ideal de tributação das heranças. A relevância de tal vinculação, que decorre principalmente da finalidade extrafiscal reconhecida à tributação das heranças, ganha contornos ainda mais firmes nas sociedades que ostentam maiores índices de desigualdade, como a sociedade brasileira.

Diante desse cenário, apresentou-se conveniente a introdução da hipótese final que inspirou o desenvolvimento deste trabalho: a tributação das heranças por meio do imposto de renda das pessoas físicas é autorizada pela ordem constitucional brasileira? A análise do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza demonstrou que as limitações

à teoria da renda acréscimo patrimonial construídas pela doutrina com o intento de excluir os acréscimos gratuitos do âmbito de incidência do IRPF não se sustentam, e que não nenhuma circunstância que justifique que esses recebimentos não estejam abrangidos pelo conceito constitucional. Da mesma forma, a competência específica dos Estados para tributar as transmissões *causa mortis* e doações não constitui impedimento à consideração dos acréscimos gratuitos na base tributária do imposto de renda. Logo, a resposta ao primeiro questionamento é positiva.

Sendo assim, é preciso considerar: a tributação das heranças por meio do imposto de renda das pessoas físicas deve ser parte de um modelo ideal de exploração tributária dessa materialidade? Em outras palavras: a previsão do art. 6º, XVI, da Lei 7.713/1988, que isenta os bens recebidos por herança e doação do IRPF, é legitimada por critérios de justiça? A conclusão que se pode extrair das duas diretrizes enunciadas acima; do sistema infraconstitucional de tributação das heranças atualmente vigente; e da realidade sócio econômica do Brasil recomendam que a exploração tributária das heranças se dê também pelo sistema do IRPF e infirmam a legitimidade da isenção constante da legislação federal.

O grau de tributação determinado pelos sistemas estaduais do ITCMD atualmente não é suficiente nem mesmo para realizar a primeira diretriz, já que os percentuais de incidência determinados por essa imposição são muito inferiores àqueles que recaem sobre os rendimentos sujeitos ao IRPF. Além disso, os índices de desigualdade social encontrados na sociedade brasileira exigem que a tributação das heranças seja mais gravosa que aquela praticada sobre a renda, sob pena de o controle dos efeitos cumulativos determinados por essas transmissões intergeracionais de riqueza ser ineficaz. Assim, ainda que o sistema do ITCMD fosse suficiente para realizar a primeira diretriz sobre o grau de tributação das heranças, a inclusão dos recebimentos correspondentes na base tributária do IRPF ainda seria recomendável. No panorama atual, em que a maior alíquota a que os bens recebidos por transmissão *causa mortis* podem estar sujeitos é 3,4 (três vírgula quatro) vezes menor do que a alíquota máxima do IRPF, a isenção concedida pela Lei 7.713/1988 merece ainda mais críticas como medida que contribui para a injustiça do sistema de tributação das heranças.

Na última seção do capítulo final, foram apresentados projetos de lei, em tramitação no Congresso Nacional, que visam a inclusão das heranças na base de tributação do imposto de renda das pessoas físicas, por meio da revogação da norma isentiva atualmente vigente e da criação de um regime de tributação exclusiva. As propostas preveem a incidência de alíquotas progressivas de 15%, 20% e 25% ou 9,5%, 14,5% e 19,5% sobre os montantes recebidos por herança, em até dois anos-calendário, que alcancem o valor mínimo de R\$ 5.000.000,00 (cinco

milhões de reais). A proposta representaria um enorme avanço em relação ao sistema vigente, no que diz respeito à construção de um modelo mais justo de tributação. No entanto, a despeito de não se tratar de mudança que dependa da formação de um grande consenso no Legislativo, não parece haver nenhuma vontade política por parte dos poderes constituídos em conduzir os rumos da tributação da herança nesse sentido.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. O imposto de renda nas doações, heranças e legados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v. Dialética: São Paulo, 1998. p. 103-112.
- \_\_\_\_\_. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 388-400.
- \_\_\_\_\_. O imposto de transmissão *causa mortis* e doação na Constituição Federal. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 315-321.
- \_\_\_\_\_. Usufruto e ITCMD. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 445-462.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1983.
- \_\_\_\_\_. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 377 apud TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- BANCO MUNDIAL. The World Bank Data. Disponível em: <[http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?year\\_high\\_desc=false](http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?year_high_desc=false)>. Acesso em: 5 nov. 2016.
- BARREIRA, Dolor Uchoa. *Sucessão legítima*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015.
- BENTHAM, Jeremy apud MILL, John Stuart. *O utilitarismo*. Porto: Porto Editora, 2005.
- BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil Comentado. Vol. VI apud BENJÓ, Simão Isaac. A legítima. *Revista de Direito Renovar*, n. 2, p. 79-103, mai./ago. 1995.
- BIRD, Richard M. Canada's vanishing death taxes. *Osgoode Hall Law Journal*, v. 16, n. 1, p. 133-145, 1978.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política* 12ª ed.. Brasília: Editora UnB, 2004.
- BRANDÃO, Rodrigo. Entre a Anarquia e o Estado do Bem-Estar Social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 527-576.

BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em: 8 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em: 8 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Comissão da reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência, 2014 e 2015*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>>. Acesso em: 24 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. *Distribuição da Renda por Centis – Ano Calendário 2014*. 2016. Disponível em: <[http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/distribuicao-da-renda-por-centis/distrib\\_renda\\_centis\\_ac\\_2014.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/distribuicao-da-renda-por-centis/distrib_renda_centis_ac_2014.pdf)>. Acesso em: 20 dez. 2016.

BUSH, George W.. Debate Presidencial. Washington University, St. Louis, 17 de outubro de 2000 apud MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: CEEU / Resenha Tributária, 1986 apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 148.

CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda – Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*, n. 1. São Paulo: RT, jul./set. 1967, p. 188-196 apud XAVIER, Alberto. A distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 209. São Paulo: Dialética, fev. 2013, 141-149.

CASTELLANO, Rodrigo Roth. *Utilitarismo e produção legislativa brasileira: busca da efetividade e concretização do constitucionalismo com uma justiça sustentável*. 2016. 143 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, Itajaí, 2016.

CHAMBERLAIN, Andrew. *Disturbing questions about the estate tax and the timing of deaths*. 2006. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/blog/disturbing-questions-about-estate-tax-and-timing-deaths>>. Acesso em: 20 out. 2016.

CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Heranças, doações e o imposto de renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v.. Dialética: São Paulo, 1998. p. 213-223.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994 apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

DAIBERT, Jefferson. *Direito das sucessões*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

DODGE, Joseph M. Beyond estate and gift tax reform: including gifts and bequests in income. *91 Harvard Law Review*, p. 1177-1211, 1978.

\_\_\_\_\_. Taxing Gratuitous Transfers Under a Consumption Tax. *Tax Law Review* 51, p. 529-599, 1996.

EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1963.

EKERMAN, Raul. Apresentação. In: MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

EY. Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações. 2014. Disponível em: <[http://www.ey.com/br/pt/services/release\\_brasil\\_menores\\_aliquotas\\_heranca](http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca)>. Acesso em: 20 out. 2016.

\_\_\_\_\_. *Worldwide estate and inheritance tax guide*. 2016. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june2016/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-june-2016.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2016.

\_\_\_\_\_. *Worldwide personal tax guide 2015-16*. 2015. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_Personal\\_Tax\\_Guide\\_2015-16/\\$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2015-16/$FILE/Worldwide%20Personal%20Tax%20Guide%202015-16.pdf)>. Acesso em: 31 out. 2016.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Atlas, 2007.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. São Paulo: RT, 2002.

GLOBAL PROPERTY GUIDE. Disponível em: <<http://www.globalpropertyguide.com>>. Acesso em: 9 jan. 2017.



GOMES, Orlando. *Sucessões*. 14ª ed.. São Paulo: Forense, 2007.

HATEM, Daniela Soares. Das críticas e dos argumentos favoráveis ao direito à herança. *Revista de Direito Privado*, n. 39, p. 87-107, jul./set. 2009.

INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES. *The structure and reform of direct taxation: report of a committee chaired by Professor J. E. Meade*. London: George Allen & Unwin, 1978.

KIERNAN, John S. *2016's property taxes by state*. Disponível em: <<https://wallethub.com/edu/states-with-the-highest-and-lowest-property-taxes/11585/>>. Acesso em: 9 jan. 2017.

KOPCZUK, Wojciech; SLEMROD, Joel. The impact of the estate tax on the wealth accumulation and avoidance behavior of donors. *NBER Working Paper Series*, Nacional Bureau of Economic Research, n. 7960, 2000. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w7960>>. Acesso em: 24 out. 2016.

KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro – opinião legal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n. 27, p. 135-146, abr.-jun./1999.

MARTINS-COSTA, Judith. O direito sucessório na Constituição: a fundamentalidade do direito à herança. *Revista do Advogado*, n. 112, p. 79-87, jul. 2011.

MATTOS, Francisco de Souza. A doação e o imposto de renda. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Estudos tributários*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1974. p. 185-206.

MAZEAUD e MAZEAUD apud DAIBERT, Jefferson. *Direito das sucessões*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MESSERE, Ken C.. *Tax policy in OECD Countries*. Amsterdam: IBDF Publications, 1993 apud MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MILL, John Stuart. *O utilitarismo*. Porto: Porto Editora, 2005.

\_\_\_\_\_. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito Tributário*, vol. I: sistema tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

\_\_\_\_\_. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, p. 197-250, 2004.

MOREIRA, Carlos Roberto Barbosa. Princípios constitucionais e o Direito das Sucessões. *Revista Forense*, v. 390, mar./abr. 2007, p. 47 apud MARTINS-COSTA, Judith. O direito sucessório na Constituição: a fundamentalidade do direito à herança. *Revista do Advogado*, n. 112, jul. 2011, p. 79-87.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre doações ou heranças e a Lei n. 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de renda – alterações fundamentais*. 2. v. Dialética: São Paulo, p. 201-212, 1998.

MOURA, Pedro Croft de. Rescisão das doações inoficiosas. *Revista da Ordem dos Advogados*, n. 3-4, p. 135-164, 1948.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEVES, Rodrigo Santos. O princípio da intangibilidade da legítima. *Revista Jurídica*, n. 375, p. 61-101, jan. 2009.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.

OECD. OECD Stat. Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>. Acesso em: 24 out. 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: direito das sucessões*. Vol. VI apud NANNI, Giovanni Ettore, Direito das sucessões: noções e princípios fundamentais. In: VENOSA, Silvio de Salvo; GAGLIARDI, Rafael Villar; NASSER, Paulo Magalhães. *10 anos do Código Civil: desafios e perspectivas*. São Paulo: Atlas, p. 778-851, 2012.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. A theory of optimal inheritance taxation. *Econometrica*, v. 81, n. 5, p. 1851-1886, set. 2013. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaez2013.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. Imposto sobre a renda na Constituição e no CTN. In: GOMES, Marcus Lívio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Vol. II. São Paulo: Almedina, 2016.

\_\_\_\_\_. O julgamento da ADIn 2.588 e suas repercussões para o regime do imposto sobre a renda. *Revista Tributária das Américas*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 9, p. 199-264, jan./ jun. 2014.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

\_\_\_\_\_. *O liberalismo político*. São Paulo: Editora Ática, 2000.

\_\_\_\_\_. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, 3, 2015. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acesso em: 14 abr. 2016.

RIETZ, Gunnar Du; HENREKSON, Magnus; WALDENSTRÖM, Daniel. Swedish Inheritance and Gift Taxation (1885-2004). *IFN Working Paper*, Research Institute of Industrial Economics, n. 936, 2012. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/DuRietzetal2015.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2016.

SANDEL, Michael J.. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 17ª ed.. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 23-116, 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 5ª ed.. São Paulo: RT, 1989, p. 6 apud CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SKULESCH, Stefan. *Inheritance Tax Reform passed – Germany misses chance to tame Tax-Bureaucracy for Family Owned Businesses*. Disponível em: <<https://www.bryancave.com/en/thought-leadership/inheritance-tax-reform-passed-germany-misses-chance-to-tame-tax.html>>. Acesso em: 20 out. 2016.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 3 – Imposto de renda*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976 apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2014.

\_\_\_\_\_. Joseph Stiglitz: Thomas Piketty gets income inequality wrong. *Salon*, jan. 2015. Entrevista concedida a Lynn Stuart Parramore. Disponível em: <[http://www.salon.com/2015/01/02/joseph\\_stiglitz\\_thomas\\_piketty\\_gets\\_income\\_inequality\\_wrong\\_partner/](http://www.salon.com/2015/01/02/joseph_stiglitz_thomas_piketty_gets_income_inequality_wrong_partner/)>. Acesso em: 15 jan. 2017.

TELLES, Inocência Galvão. *Direito das sucessões: noções fundamentais*. 6ª ed.. Coimbra: Coimbra Editora, 1996 apud NANNI, Giovanni Ettore, *Direito das sucessões: noções e*

princípios fundamentais. In: VENOSA, Silvio de Salvo; GAGLIARDI, Rafael Villar; NASSER, Paulo Magalhães. *10 anos do Código Civil: desafios e perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 778-851.

TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*, vol. I. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977.

\_\_\_\_\_. *Imposto de renda – pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios*. São Paulo: Atlas, 1985.

TILBERY, Henry; MARONE, José Rubem. *Comentários ao CTN*, v. 1, Saraiva, 1998 apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro – opinião legal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 27. São Paulo: RT, abr.-jun./1999, p. 135-146.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A incidência do imposto de renda na transferência de direito de propriedade. *Revista Dialética de Direito Tributário* 32. 1998 apud CASSONE, Vittorio. Tributação da herança: o art. 23 da Lei 9.532/97 em face das competências privativas da União (IR) e dos Estados (ITCMD). *Revista Dialética de Direito Tributário* 184. 2011, p. 136-158.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. V. 3ª ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

WALZER, Michael. *Esferas da justiça: uma defesa do pluralismo e da igualdade*. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. *O espírito da igualdade: por que razão sociedades mais igualitárias funcionam quase sempre melhor*. Lisboa: Editorial Presença, 2010.

XAVIER, Alberto. A distinção entre doação remuneratória e doação em contemplação do merecimento para efeitos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 209, p. 141-149, fev. 2013.

ZIMMER, Frederik. Generation shifting and the principle of continuity in the Norwegian Tax Law. *Nordic Tax Journal*, n. 1, p. 93-101, 2014.