ARTHUR CRISTÓVÃO PRADO

Herança e desigualdade: a tributação da transmissão de riqueza entre gerações como instrumento de justiça

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Associado Dr. Rafael Mafei Rabelo Queiroz

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2020

ARTHUR CRISTÓVÃO PRADO

Herança e desigualdade: a tributação da transmissão de riqueza entre gerações como instrumento de justiça

Versão original

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração "Filosofia e Teoria Geral do Direito", sob a orientação do Prof. Associado Rafael Mafei Rabelo Queiroz.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catalogação da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Prado, Arthur Cristóvão

Herança e desigualdade: a tributação da transmissão de riqueza entre gerações como instrumento de justiça; Arthur Cristóvão Prado; orientador Rafael Mafei Rabelo Queiroz -- São Paulo, 2020.

169 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Herança. 2. Tributação. 3. Filosofia do direito. 4. Filosofia política. 5. Ética. I. Queiroz, Rafael Mafei Rabelo, orient. II. Título.

Nome: PRADO, Arthur Cristóvão

Título: Herança e desigualdade: a tributação da transmissão de riqueza entre gerações como instrumento de justiça

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr._____Instituição:_____

Julgamento:_____Assinatura:_____

Prof. Dr._____Instituição:_____

Julgamento:_____Assinatura:_____

Prof. Dr._____Instituição:_____

Julgamento:_____Assinatura:_____

À minha mãe,

Assunção,

e à mãe dela,

Maria.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a meu orientador, Professor Rafael Mafei Rabelo Queiroz, pelo voto de confiança que depositou em mim ao endossar minha admissão no Programa de Pós-Graduação desta Faculdade; pela ética, coragem e brilhantismo com que tem me conduzido por este caminho; e por mostrar, pelo exemplo, que a justiça deve ser mais que um objeto inerte na vida de um pesquisador.

Agradeço à Universidade de São Paulo, em que estudo gratuitamente desde 2010, com a esperança de poder retribuir ao contribuinte paulista e ao brasileiro o investimento que minha educação lhes custou. Agradeço também a esta Faculdade de Direito, sob cujas Arcadas vivi meus anos formativos.

Agradeço à Advocacia-Geral da União, instituição em que, há quase quatro anos, encontrei minha vocação profissional, por me instigar intelectualmente para além da academia; por fomentar a pesquisa jurídica, sobretudo através de sua Escola; e por me permitir trabalhar em favor do Brasil. Agradeço a todos os colegas da Secretaria-Geral de Contencioso, por terem sido frequentes interlocutores e pela paciência que sempre tiveram comigo, em especial à equipe do Departamento de Acompanhamento Estratégico. Consigno minha gratidão especial aos colegas a Leandro Peixoto, Murilo Vanuci, Jucelaine Barbosa, Natalia de Rosalmeida, Cristiano Maia e André Freire, pelo contato próximo durante esses anos. Agradeço, por fim, pelo incentivo constante que recebi de minhas chefias diretas e indiretas: Victor Guedes Trigueiro, Isadora Maria Belém Rocha Cartaxo de Arruda e Izabel Vinchon Nogueira de Andrade. Não há nenhum exagero em afirmar que, sem seu apoio, este trabalho provavelmente não teria podido ser realizado.

Agradeço ao Professor José Reinaldo Lima Lopes, por, desde 2012, ter se tornado para mim um paradigma daquilo que gostaria de me tornar como jurista, pesquisador, professor, cidadão e ser humano. Agradeço também ao seu grupo de orientandos, com quem convivi em monitorias e outras atividades acadêmicas.

Pelas contribuições feitas a este trabalho, por meio de cursos, indicações de leitura, conversas e comentários, agradeço aos professores Ronaldo Porto Macedo (FD/USP), Álvaro de Vita (FFLCH/USP), Airton Seelander (FD/UnB), Alexandre de Freitas Barbosa (IEB/USP), Marcus Faro de Castro (FD/UnB) e Carlos Portugal Gouvêa (FD/USP).

Tenho uma lista longa de amigos para agradecer: a alguns deles por contribuições a este trabalho, e a todos por serem a família que escolhi ter, em que me escorei durante a condução desta pesquisa. A Rafael Bianchini, meu amigo, modelo de homem adulto e espelho, pelo companheirismo, pelo teto e pela influência formativa que teve sobre a minha pessoa. A Rafael Miney, por ser um referencial de solidez em minha vida há quase duas décadas e um farol fulgurante de felicidade simples no mar revolto do mundo. A todos meus colegas de orientação, em especial Thais Pinhata, Victor Deeds e Carlos Liguori, porque é preciso rir na academia (e da academia). A Vinicius e Leonardo Pretti Rossi, por serem ilhas de singeleza e candura em um universo incompreensivelmente complexo. A Victoria Catalano e Olívia Bonan, pelo calor de seus espíritos flamejantes. A Guilherme Cajaiba, por me pegar pela mão e me fazer dançar. A Gabriela Haddad, Isabela La Laina, Julia Rezende e Fabio Freitas, por compartilharem certos fardos que começamos a carregar muito cedo. A Fernando Bivar, Rafaela Pszebiszeski e Fernanda Farrapeira, que a AGU trouxe para a minha vida e que a vida dispersou pelo Brasil, pelo carinho e amor fraternal. A Arthur Marra, pela ternura que conheci em suas folhudas pestanas, com quem comecei a aprender o que são compaixão, generosidade e amor desinteressado. A Jeanne Pilli e à *sangha* do CEBB, por terem colocado o *Dharma* em minha vida e me ensinarem que o lótus brota do lodo. A Victor Bluhu, por discordar construtivamente de tudo o que já escrevi sobre economia e por me mostrar que é possível ser absolutamente brilhante sem deixar de ser profundamente humano. A Felipe Oliva e Rodrigo Barcelos, pelo amor completamente livre de julgamento. A Rodrigo Diniz, Kauê Curti, Gabriel Mantelli, Sergio Stanicia, Bruno Oliveira, Rodrigo Soares, Lucas Verzola, Dennys Antonialli, Thales Coimbra, Sergio Stanicia, Pedro Conceição, Vinicius Carneiro, Luis Krassuski, Rafael Wowk e tantos outros, maiores que o espaço desta página.

Agradeço aos meus pais, responsáveis pelo meu interesse na pesquisa acadêmica, e, mais pontualmente, pela revisão gramatical e ortográfica desta dissertação.

E, em especial, à minha mãe, Assunção, e à mãe dela, Maria, por serem as mulheres mais fortes que já cruzaram o Oceano Atlântico.

“QUANDO o testamento foi aberto, Rubião quase caiu para trás. Adivinhais por quê. Era nomeado herdeiro universal do testador. Não cinco, nem dez, nem vinte contos, mas tudo, o capital inteiro, especificados os bens, casas na Corte, uma em Barbacena, escravos, apólices, ações do Banco do Brasil e de outras instituições, jóias, dinheiro amoedado, livros, — tudo finalmente passava às mãos do Rubião, sem desvios, sem deixas a nenhuma pessoa, nem esmolas, nem dívidas. [...]

Rubião não esquecia que muitas vezes tentara enriquecer com empresas que morreram em flor. Supôs-se naquele tempo um desgraçado, um caipora, quando a verdade era que ‘mais vale quem Deus ajuda, do que quem cedo madruga.’ Tanto não era impossível enriquecer, que estava rico.

— Impossível, o quê? exclamou em voz alta. Impossível é a Deus pecar. [...]”

(Machado de Assis, "Quincas Borba", 1994)

RESUMO

PRADO, Arthur Cristóvão. *Herança e desigualdade: a tributação da transmissão de riqueza entre gerações como instrumento de justiça.* 169 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

Esta pesquisa tem por tema a moralidade da tributação sobre a transmissão de riqueza entre gerações. Sua pergunta central é: em que medida indivíduos devem poder transmitir sua riqueza, em especial para seus descendentes, gratuitamente sem a incidência de tributos e, reciprocamente, em que medida o Estado tem direito de "interferir" nesse tipo de transmissão, por meio de tributação? Para tanto, discute-se, em primeiro lugar, de que maneira teorias da justiça contemporaneamente relevantes lidam com o tema, com ênfase nas teorias liberais. Em seguida, defende-se que a teoria da justiça mais relevante a proscrever tributação sobre heranças, o libertarianismo de Robert Nozick, não se sustenta diante das críticas de Rawls e outros comentadores. Abordam-se, então, alguns dos mais recorrentes argumentos a respeito do tema, relacionando-o com valores como mérito, liberdade e igualdade de oportunidades, e lida-se com argumentos econômicos. Conclui-se que heranças são incoerentes com as noções de igualdade de oportunidades e mérito e que é viável limitá-las severamente sem atingir liberdades básicas.

Palavras-chave: Filosofia do direito. Teoria da justiça. Herança. Tributação. Propriedade.

ABSTRACT

PRADO, Arthur Cristóvão. *Inheritance and inequality: intergenerational wealth transfer taxation as a means to justice.* 169 f. Dissertation (Master) - Law School, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

This research discusses the morality of intergenerational wealth transfers. Its main question is: to what extent should individuals be permitted to transfer wealth, especially to their children, free of taxes, and, reciprocally, to what extent should governments "interfere" with such transfers, especially by means of taxation? To answer that, it describes, first, how contemporary theories of justice deal with the subject, emphasizing liberal theories. Secondly, it argues that the most relevant theory of justice according to which inheritance taxation is immoral, Robert Nozick's libertarianism, fails to withstand criticism from Rawls and other scholars. Finally, some of the most common arguments about the issue are taken into consideration, in relation to values such as merit, freedom and equality of opportunity, and economic arguments are dealt with. It concludes that inheritance is incoherent with equality of opportunity and merit, and that it is possible to limit it stringently without harming basic liberties.

Keywords: Jurisprudence. Theory of justice. Inheritance. Taxation. Property.

SUMÁRIO

1 Introdução 13

1.1 RELEVÂNCIA E JUSTIFICATIVA 13

1.1.1 Bilionários siderais: da desigualdade à transmissão hereditária de riqueza 13

1.1.2 Herança e riqueza no Brasil: um pouco de empiria 16

1.1.3 Mas quem liga para os filósofos, afinal? 20

1.2 UMA NOTA SOBRE TERMINOLOGIA 23

1.3 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO 24

2 Transmissão de riqueza entre gerações como problema de justiça 26

2.1. ESCLARECIMENTOS METODOLÓGICOS 26

2.1.1. Filosofia moral, filosofia política, teoria da justiça e equilíbrio reflexivo 26

2.1.2. Duas abordagens para problemas morais 32

2.2. O LIBERALISMO POLÍTICO 36

2.2.1. Por que o liberalismo? 36

2.2.2. Algumas concepções sobre herança em autores na filosofia política anterior a Rawls 38

2.2.3. A justiça como equidade 45

2.2.4. A igualdade de recursos de Ronald Dworkin 52

2.2.5. A abordagem das capacidades em Sen e Nussbaum como uma teoria do bem 58

2.3. MARXISMO, COMUNITARISMO? 65

3 Uma resposta a Robert Nozick 69

3.1 O LIBERTARIANISMO DE NOZICK 69

3.1.1 Aquisição e transmissão de propriedade em Nozick 70

3.2 A RESPOSTA RAWLSIANA 74

3.3 TRÊS ARGUMENTOS NÃO RAWLSIANOS CONTRA NOZICK 77

3.3.1 Duas concepções de liberdade 78

3.3.2 Locke e a propriedade privada como necessidade 82

3.3.3 A inadequação da cláusula lockeana 86

3.4 CONSEQUÊNCIAS PARA A TRANSMISSÃO GRATUITA DE RIQUEZA 90

4 Um argumento moral pela tributação sobre heranças 92

4.1 HERANÇA E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA 92

4.2 HERANÇA E OPORTUNIDADE 98

4.3 HERANÇA E MÉRITO 107

4.4 HERANÇA E LIBERDADE 114

4.4.1. Doar e deixar herança como expressões da liberdade 114

4.4.2. Ganhos de liberdade na redistribuição 118

4.4.3. Concentração de riqueza como risco às liberdades políticas 124

4.5 HERANÇA E BEM-ESTAR 125

4.6 HERANÇA E ALTRUÍSMO 128

4.7 ARGUMENTOS ECONÔMICOS SOBRE HERANÇA 131

4.7.1 Temas econômicos em discussões jurídicas ou morais 132

4.7.2 Chantagens e conselhos: como o enunciador de uma previsão econômica afeta sua conotação moral 142

4.7.3 Efeitos sobre poupança e trabalho 146

4.7.4 Fuga de capitais e elisão fiscal 150

5 Conclusão: devemos tributar heranças e doações? 155

Referências 162

1 INTRODUÇÃO

Esta dissertação tem por tema a moralidade da transmissão de riqueza entre gerações, sua relação com desigualdade e as suas limitações. A pesquisa concebe-se como atinente ao campo da ética aplicada e centra-se na seguinte pergunta: em que medida indivíduos devem poder transmitir sua riqueza, em especial para seus descendentes, gratuitamente sem a incidência de tributos e, reciprocamente, em que medida o Estado tem direito de "interferir" nesse tipo de transmissão, por meio de tributação? Essa questão decompõe-se analiticamente nas seguintes indagações: i. o que legitima, em uma democracia constitucional moderna, que indivíduos transmitam gratuitamente sua riqueza? ii. quais problemas o instituto da herança pode causar para valores caros a uma democracia contemporânea, como a igualdade equânime de oportunidades?; iii. como é possível tratar o problema a partir de alguma teoria contemporânea da justiça? iv. o Estado brasileiro deve tributar heranças? Se sim, quais devem ser as características gerais desse tributo?

Nesta introdução, procurarei demonstrar que o tema é relevante, e que há interesse acadêmico em abordá-lo pelo viés moral. Para isso, dedicarei algumas páginas a discutir de que maneira heranças são constitutivas da estrutura de classes brasileira, e em seguida defenderei que não podemos prescindir da análise filosófica do problema. Também farei alguns esclarecimentos terminológicos preliminares. Por fim, descreverei sucintamente a estrutura da dissertação. Questões de metodologia serão discutidas na primeira seção do capítulo seguinte, porque demandam análise mais profunda do que seria pertinente desenvolver na introdução.

1.1 RELEVÂNCIA E JUSTIFICATIVA

1.1.1 Bilionários siderais: da desigualdade à transmissão hereditária de riqueza

Em janeiro de 2020, a Oxfam (2020, p. 10), uma confederação de entidades filantrópicas que, entre outras coisas, produz dados sobre desigualdade no mundo, publicou o relatório "Time to Care" ("Hora de se preocupar"[1], em tradução livre), que apresentou um panorama atualizado da desigualdade de riqueza no mundo. Uma imagem do relatório ilustra os extremos que ela alcançou em 2020: se cada pessoa liquidasse sua riqueza e a transformasse em notas de cem dólares, depois empilhasse as notas e sentasse sobre elas,

[1] Essa tradução empobrece o significado original, já que o verbo "care" é intencionalmente ambíguo: pode significar preocupar ou cuidar. O relatório trata de trabalho não pago ou sub-remunerado, principalmente feminino, em atividades como cuidados com familiares.

mais da metade da espécie humana estaria sentada no chão, porque sua riqueza não chega a cem dólares. A classe média dos países desenvolvidos, como os Estados Unidos, estaria sentada em uma pilha aproximadamente da altura de uma cadeira. Duas pilhas de dinheiro, porém, atravessariam toda a atmosfera terrestre. No topo delas, os dois homens – ambos são homens – mais ricos do mundo estariam sentados no espaço sideral.

Acredito poder afirmar, sem despertar muita polêmica, que isso é um problema. É verdade que juristas, filósofos, economistas, sociólogos e qualquer pessoa que tenha pensado sobre justiça discordam sobre quanta igualdade é desejável, e também sobre o que significa "igualdade". Há, ainda, aqueles que defendem que desigualdade não é, em si, um mal, mas que devemos nos preocupar com a privação material como um dado absoluto, e não em relação à abundância de que gozam outras pessoas[2]. Algumas dessas divergências e ressalvas serão discutidas neste trabalho. Mas, a despeito delas, parece-me provável que um libertariano, um socialista, um liberal igualitário quanto aos recursos, um utilitarista e talvez até um cético moral seriam unânimes em não ver virtude em um sistema econômico em que os bilionários Jeff Bezos, Bernard Arnault e a família Walton convivem com centenas de milhões de seres humanos subnutridos e outros bilhões que, reunindo parcamente as condições de satisfação de suas necessidades biológicas, carecem das condições materiais de conforto, segurança, saúde e acesso à educação necessárias para que possam desenvolver suas concepções do que seja uma boa vida e persegui-las. Ainda que representantes de algumas dessas correntes de pensamento talvez acreditem que não podemos fazer nada a respeito da situação, isso se deve ao seu compromisso com a preservação de outros valores, como a liberdade, e não à valoração positiva da desigualdade extrema. Assim, adotarei como premissa a existência de um certo consenso de que, se algum grau de desigualdade for desejável (e não apenas inevitável), esse grau é muito menor do que o verificado em quase todas as sociedades contemporâneas.

A constatação de enormes desigualdades no Brasil e, na verdade, em quase todas as nações do mundo – sem falar nas desigualdades que existem entre elas! –, é uma espécie de ponto de partida desta pesquisa[3]. Há várias causas para essas desigualdades, e várias maneiras de atacá-las. Pessoas têm rendas e riqueza diferentes porque vendem sua força de

[2] No debate público brasileiro, uma versão dessa perspectiva foi expressa pelo engenheiro e banqueiro João Amoedo, então candidato à Presidência da República pelo Partido Novo (CUNHA, 2018).

[3] Esse caminho, que vai da constatação de desigualdades como diagnóstico de um problema ético para chegar à tributação sobre herança como possível instrumento de combatê-las, é uma forma comum de apresentar o problema da herança na literatura. Veja-se, por exemplo, Duff (1993, p. 21-23).

trabalho em economias de mercado que recompensam alguns talentos e não outros, por exemplo. Parte desses talentos são inatos: ao que tudo indica, há um componente biológico na determinação de características, como inteligência, sociabilidade, beleza física e vigor, que são valorizadas em mercados. Outra parte decorre de condições que influenciam o desenvolvimento das pessoas. A educação na primeira infância (e depois dela), nutrição adequada e outros cuidados com a saúde, além de contatos sociais fornecidos por famílias, determinam, em grande medida, quanto sucesso profissional e financeiro teremos. Esse tipo de vantagem, que também depende das famílias em que nascemos, é uma espécie de herança imaterial (RAUSCH, 2016, p. 563–565). Mas há um fator especialmente decisivo para determinar se seremos ricos ou não: a riqueza acumulada por nossas famílias. Esse fator é mais determinante do que todos os demais fatores hereditários somados, incluindo personalidade, correlação de QI (coeficiente intelectual) e educação (BATCHELDER, 2009, p. 633, 2017, p. 24).

A transferência vertical, entre gerações, de vastos patrimônios, é, portanto, uma causa importante das desigualdades – o que mesmo seus defensores costumam admitir (CHESTER, 1976, p. 98). Essa discussão torna-se especialmente relevante no Brasil pelo fato de que, nas últimas décadas, a concentração de renda da camada extremamente rica da população aumentou, mesmo quando o índice de Gini e a concentração de renda[4] dos 10% mais ricos diminuiu (CARVALHO; REZAI, 2015, p. 7). Isso sugere que os mecanismos que promoveram, do começo da década de 2000 até meados da década de 2010, redistribuição de renda não foram eficazes em desconcentrar renda ou riqueza no topo do topo da pirâmide. Conforme escala-se a pirâmide social, renda proveniente do capital passa a representar parcelas cada vez maiores da renda total, de modo que os mecanismos tributários que atingem outras camadas da população, focados na tributação do trabalho e de certas formas de consumo, vão se tornando menos eficazes. Mas, na academia, tem-se tradicionalmente dado maior atenção ao fenômeno da pobreza do que da riqueza extrema: os muito ricos são relativamente pouco estudados, o que contribui para tirar do foco do debate políticas públicas voltadas principalmente a atingir os 0,1, 0,01 ou 0,001% mais ricos da sociedade (SOUZA, 2017).

[4] Idealmente, seria mais preciso ter em conta dados sobre desigualdade de riqueza, e não só de renda, já que impostos sobre heranças e doações atingem a transferência de patrimônios inteiros, até então estáticos, e não de fluxos constantes de dinheiro. No entanto, há muito menos dados sobre desigualdade de riqueza do que de renda, no Brasil e internacionalmente (SOUZA, 2017, p. 7). Como regra geral, é razoável assumir que a desigualdade de riqueza nas sociedades contemporâneas é substancialmente maior do que a desigualdade de renda (CHESTER, 1976, p. 64; PIKETTY, 2017, p. 40).

Além disso, organismos internacionais vêm constatando que a estrutura tributária brasileira tem agravado, ou pelo menos não tem melhorado, a desigualdade da distribuição de renda e riqueza no Brasil. Um relatório elaborado conjuntamente pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe - CEPAL e pela Oxfam (OXFAM; CEPAL, 2016, p. 5), após diagnosticar que o grau "extremo" de desigualdade da região se "vê confirmado pela análise dos dados tributários disponíveis em relação à renda por pessoa em vários países da região" (tradução livre), conclui que uma das reformas fundamentais para resolver esse problema – além de combater evasão e elisão fiscais e de promover cooperação internacional para viabilizar tributação – passa por uma tributação efetiva maior para os estratos sociais privilegiados, e especialmente para o decil com maior renda. Ao analisar especificamente a situação brasileira, em outro relatório, a Oxfam (2017, p. 45) constatou que a baixa tributação sobre patrimônio no Brasil contribui para aumentar a desigualdade fiscal no país, e que a tributação sobre heranças e doações desempenha um papel central nesse cenário.

Para tornar esse ponto mais claro, gostaria, ainda nesta introdução, de explorar a relação entre os muito ricos do Brasil e o direito de herança, de modo a evidenciar a relevância do tema e um de seus pontos de partida.

1.1.2 Herança e riqueza no Brasil: um pouco de empiria

Em seu *Capital no Século XXI*, Thomas Piketty (2017, p. 508) estimou que cerca de dois terços do capital privado francês fosse herdado em 2010. Ao longo desta pesquisa, localizei dois trabalhos que faziam estimativas semelhantes para o Brasil. Em primeiro lugar, Freitas (2017, p. 165 e 175) fez uma estimativa do fluxo (econômico[5]) de herança para o ano de 2014, que corresponde à razão entre heranças recebidas no ano sobre a renda nacional, chegando ao valor de 3,09%. Em segundo, Almeida (2018, p. 24), estudando a distribuição de heranças e sua relação com renda, conclui que patrimônio herdado é extremamente concentrado no Brasil: 10% dos herdeiros apropriam-se de 68,8% das heranças, sendo 15,9% destinadas apenas aos 0,1% maiores herdeiros. Para os brasileiros que declararam mais de 320 salários mínimos de renda à Receita Federal do Brasil (RFB) no ano-calendário de 2016, 13,12% de toda a renda auferida consiste em patrimônio doado ou herdado.

[5] O termo "econômico" se contrapõe nesse caso a "fiscal", que é uma estimativa baseada em dados tributários, essencialmente. Minha própria estimativa, que apresentarei a seguir, é fiscal, e não econômica.

Esses dados começam a lançar luz sobre a importância da herança para os ricos do Brasil. Pareceu-me útil, entretanto, dimensionar, como fez Piketty, a parcela do patrimônio – e não da renda em um certo ano – que é herdada. Se fosse possível fazê-lo por classe social, melhor.

A partir do trabalho de Alvaredo, Garbinti e Piketty (2017), notei que, com os dados divulgados pela RFB no relatório "Grandes Números" e outros dados disponíveis publicamente a partir de entidades como o Intituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e o Banco Central do Brasil (BCB), além de outros trabalhos acadêmicos, seria possível elaborar, por faixa de renda, algumas estimativas sobre a razão entre riqueza herdada e riqueza total. Além disso, o artigo supracitado descreve três métodos ("modelos", no jargão da economia e outras ciências sociais empíricas) para fazer a estimativa. Os dois primeiros funcionam por meio da soma da herança transmitida por ano por um número de anos equivalente à idade média de uma geração. A diferença entre eles é que o primeiro, desenvolvido por Modigliani (M), pressupõe que toda a renda produzida pelo patrimônio herdado é consumida pelo herdeiro, de modo que o valor agregado não inclui rendimentos; o segundo, desenvolvido por Kotlikoff-Summers (KS), pressupõe que toda a renda é reinvestida. O terceiro método, desenvolvido pelos próprios autores do artigo (AGP), procura refinar a estimativa, levando em conta taxas de poupança e a fração da renda proveniente do trabalho em relação à oriunda do capital[6].

Com base nisso, e usando as faixas de renda do relatório "Grandes Números", assumi que o método M fornece um valor mínimo para a proporção de heranças dos contribuintes em uma determinada faixa de renda (já que não leva em conta capitalização, ou seja, implicitamente supõe que toda a renda gerada é consumida); o método KS fornecia um valor máximo (já que supõe o contrário, ou seja, que a renda é inteiramente reinvestida); e o método AGP funciona como uma estimativa um pouco mais apurada que também deve, segundo seus formuladores, ser encarada como próxima do mínimo[7]. Além disso, caso, para uma determinada faixa de renda, o método KS resultasse em mais de 100%, isso significaria que pelo menos uma parte da renda herdada é consumida. Uma descrição completa de todas

[6] Em razão da limitação dos dados disponíveis, não foi possível calcular essa razão acima de certo nível de renda, o que provavelmente resulta em uma subestimação, com relação ao método AGP, para os níveis mais altos de renda.

[7] Nenhuma das estimativas leva em conta subdeclaração, que provavelmente é expressiva no Brasil, como demonstra Freitas (2017, p. 165–167)

as etapas e de outras conclusões da pesquisa foi publicada na Revista Debates, em 2020 (PRADO, 2020). Transcrevo[8] desse artigo excerto de seus resultados (p. 165-166):

> Há duas conclusões óbvias decorrentes do gráfico: em primeiro lugar, que a taxa de variação de φ com a renda é muito parecida para ambos os métodos, o que decorre do aumento do fluxo de herança com a renda, já comentado acima. Além disso, nota-se que os valores absolutos também apresentam variação pequena entre as duas curvas, geralmente menor que 10%, e que a medição pelo método AGP é um pouco maior do que aquela decorrente do método Modigliani. Esses fatos podem ser interpretados, em primeiro lugar, como confirmação de que os dados aqui utilizados refletem de maneira razoavelmente confiável a realidade social, uma vez que os métodos representam técnicas bem diferentes e empregam variáveis distintas, mas chegam a resultados próximos. Além disso, depreendo que o valor real de φ deve ser igual ou maior que aquele medido pelo método AGP. Se medíssimos um valor de φ para o método Modigliani maior que o medido pelo AGP, deveríamos concluir que aquele, e não este, é a base mais sólida a ser usada como valor mínimo; como isso não ocorreu, é razoavelmente seguro usar o AGP.
>
> A decorrência mais importante da conclusão do parágrafo anterior é que se pode, a partir daí, determinar com alto grau de probabilidade que, para uma determinada faixa de renda N, temos que o valor "real" da fração entre herança e riqueza φ_N está situado na faixa $\varphi^{AGP} < \varphi^N < 1$, e também que um montante pelo menos igual a φ^{KS}-1 corresponde ao consumo de retorno sobre a herança ao longo dos anos de duração de uma geração, sendo φ^{AGP} o valor medido pelo método AGP e φ^{KS} o valor medido pelo método KS.
>
> Com isso, se, de um lado, supusermos que φ se encontra mais próximo do seu valor mínimo possível, concluiremos que, entre todos os declarantes, a fração da herança corresponde a cerca de 30% do total, sendo superior a 50% apenas para rendas muito altas, a partir de 160 salários mínimos – bem menos, portanto, do que o medido por Piketty para a França, que passa de 60% na população em geral. Isso implica, porém, que nossa elite é extremamente perdulária. No caso de indivíduos com renda superior a 320 salários mínimos, teríamos que concluir, por exemplo, que, ao longo de uma geração, houve um consumo médio equivalente a quase duas vezes e meia seu patrimônio atual, somado a nenhuma renda do trabalho poupada. Se, por outro lado, supusermos que 10% do retorno sobre herança investida é poupado, teríamos que quase 90% do patrimônio dessa faixa de renda provém de herança.
>
> Para o conjunto dos declarantes, temos que φ^{Total} está situado entre cerca de 30% e 110%. Esse intervalo muito elevado é esperado, e se aproxima às diferenças de medição encontradas pelos autores originais para os EUA (30% ou menos para Modigliani e pelo menos 80% para Kotlikoff e Summers). Ressaltamos, de todo modo, que os valores medidos por Alvaredo, Garbinti e Piketty (2017) na França e no restante da Europa encontram-se no intervalo possível aqui encontrado para o Brasil (entre 65 e 75%), não sendo teoricamente impossível que coincidam.

[8] Optei por não reproduzir, por brevidade e fluidez, nem detalhes dos métodos de cálculo, nem as tabelas e gráficos que expõem os resultados completos, mas destaco que o artigo está disponível *online* gratuitamente no endereço: https://seer.ufrgs.br/debates/article/view/97856/56880. Acesso em 10/05/2020.

E, finalmente, de sua conclusão (p. 168-169):

> Neste trabalho, será feita uma aproximação, estimando-se que a burguesia corresponde a indivíduos com renda superior a 30 salários mínimos, o que resulta em um pouco menos de 1% da população. Essa opção decorre das observações acima e do fato de que, a partir dessa faixa de renda, os rendimentos sujeitos a tributação exclusiva e isentos – como renda de imóveis e de aplicações financeiras, dividendos etc. – se aproximam da remuneração do trabalho (situando-se em valor correspondente a 71,7% daquela para 2015 e 78,1% para 2016, contra 57,7% e 60,7%, respectivamente, para a faixa de renda de 20 a 30 salários mínimos). Essa aproximação é confirmada por pelo menos uma pesquisa recente, que, usando a tipologia de classes sociais desenhada por José Alcides Figueiredo Santos, de base neomarxista, e dados do PNAD de 2002 e 2011, chega a uma fatia de 0,5% da população de "capitalistas e fazendeiros", que corresponde à noção de burguesia empregada neste artigo (SOUZA e CARVALHAES, 2014).
>
> Observamos, então, que o patrimônio da burguesia proveniente de heranças e doações, na faixa de renda de 30 a 40 salários mínimos, está situado entre 23,3% (segundo o cálculo pelo método AGP) e 84,1% (pelo método KS). O estrato superior da burguesia, por sua vez, atinge os patamares de 64,2% e 300,3% (pelo método KS). Mesmo para o estrato mais baixo, assim, a totalidade da herança recebida, se capitalizada pela taxa de juros básica da economia, resultaria em mais de 80% de todo o patrimônio privado. No caso de indivíduos com renda superior a 320 salários, os indivíduos consomem, ao longo de uma geração, em média, o dobro de seu patrimônio em termos de rendimento do capital herdado.
>
> É matematicamente necessário que a real porcentagem do patrimônio da burguesia proveniente da herança esteja situada entre os patamares apresentados acima, pelos motivos expostos na seção anterior. Se supusermos que a maior parte do retorno sobre capital herdado é investido, concluiremos que, mesmo no estrato inferior, mais da metade do patrimônio total é hereditário; se, por outro lado, supusermos que a maior parte é consumida, teremos que o patrimônio herdado total é mais baixo, mas a herança deve então representar uma parcela muito significativa da renda consumida pelos indivíduos dessa classe. Nos estratos superiores esses dois fatos são simultaneamente verdadeiros: a maior parte do patrimônio é herdado e o consumo vem primordialmente de retorno sobre herança. Os dados indicam que uma grande parte dos indivíduos extremamente ricos do Brasil passou a vida auferindo renda proveniente de herança, com condições de vida várias vezes melhores mesmo que a dos trabalhadores bem remunerados.

Destaco os resultados para a faixa de renda superior a 320 salários mínimos: para eles, seria necessário concluir que, mesmo fazendo suposições extremamente conservadoras sobre seus hábitos de poupança e consumo, ao menos 65,3% de sua riqueza é herdada (caso em que o rendimento de suas heranças seria completamente consumido). É provável que a fatia real seja maior do que isso, já que é provável que pelo menos parte da renda do capital herdado seja reinvestida. Essa estimativa não leva em conta subdeclaração.

Esses dados mostram que herança é um aspecto formativo da estrutura de classes brasileira, e mudanças em sua tributação provavelmente afetariam os extremos superiores da distribuição de riqueza e renda mais do que algumas das alternativas tributárias, e talvez representem até uma fonte relevante de receitas. Eles mostram, ainda, que existe uma classe financeiramente expressiva, embora numericamente pequena, de indivíduos que, mesmo que não dependam da renda do trabalho, detêm condições para viver muito mais confortavelmente do que indivíduos que, não tendo herdado patrimônio, dependem do seu trabalho ou, quando tanto, da renda oriunda da riqueza acumulada durante a vida.

Com isso, espero ter argumentado convincentemente que é relevante discutir a tributação sobre heranças, e especialmente relevante no Brasil. Há, porém, uma última objeção a ser enfrentada antes que possamos aceitar que esta pesquisa é, de fato, importante: é verdade que existem questões sociológicas, econômicas e estritamente jurídicas a se responder sobre tributação sobre heranças e doações. Mas para que deveríamos estudar seus aspectos éticos? Não bastaria compreender de que forma um eventual tributo afetaria o comportamento econômico dos indivíduos, a distribuição de riqueza na sociedade e resolver questões como sua constitucionalidade e a repartição da competência tributária entre entes federados? Quem liga para os filósofos, afinal?

1.1.3 Mas quem liga para os filósofos, afinal?

Dois pontos precisam ser esclarecidos a respeito da relevância da pesquisa na condição de estudo ético: o primeiro é saber se há motivos para que o tema da tributação sobre heranças e doações receba tratamento no âmbito da filosofia moral, e não apenas das ciências sociais (principalmente a economia) e da dogmática jurídica; o segundo é determinar se há, no campo ético, controvérsia suficiente para que se justifique um trabalho de mestrado a respeito.

O primeiro ponto talvez não fosse estritamente necessário. Cientistas sociais, e em especial economistas (e muito menos juristas que pesquisam direito tributário), não costumam começar dissertações ou artigos justificando que é importante estudar determinado fenômeno social a partir de seu próprio campo, afinal. Mas também é verdade que, no debate público contemporâneo, as perguntas que polêmicas tributárias despertam raramente são formalmente colocadas em termos morais. O prestígio de que goza a economia nas discussões travadas pelas burocracias da maior parte dos Estados contemporâneos faz com que ela seja uma espécie de ciência pública por excelência. *Policy makers* (em especial

os do Poder Executivo), por isso, costumam justificar suas decisões em termos quase exclusivamente econômicos (VITA, 2007, p. 29).

Mas decisões econômicas só adquirem sentido sob o enquadramento de premissas morais. Isso era verdade quando da gênese da economia, em Smith e outros autores que viam valores como liberdade de mercado como a aplicação específica ao campo econômico de valores morais (SEN, 2000, p. 28), e continua sendo verdade hoje, porque a economia, sozinha, não é capaz de justificar proposições normativas (BIRD-POLLAN, 2013a, p. 720). Economistas, se bem-sucedidos, talvez possam explicar como a instituição, majoração ou revogação de um tributo, por exemplo, impacta a distribuição de bens na sociedade ou as decisões das pessoas de poupar ou trabalhar, mas não podem dizer nada sobre como esses bens deveriam ser distribuídos, ou como devemos decidir – se for necessário tomar essa decisão – entre igualdade e eficiência. Existem casos em que as decisões são completamente evidentes: se uma certa política pública melhorar a situação de todos aqueles que são impactados por ela, então é evidente que ela é boa. Mas esse tipo de situação (em que um arranjo é "Pareto-melhor"[9] do que um determinado outro arranjo) é virtualmente inexistente na sociedade real e, quando ela não se verifica, precisamos resolver problemas com alguma complexidade moral (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 12). Isso é por vezes reconhecido por economistas, que buscam em teorias da justiça influxos sobre como tomar decisões distributivas (SAEZ; ZUCMAN, 2019, p. 131), e clamam pela necessidade de que economistas reconheçam, explicitem e justifiquem as escolhas morais que fazem ao elaborar prescrições (ATKINSON, 2009).

Além disso, historicamente, argumentos morais têm sido relevantes na formação da opinião pública sobre questões tributárias. Graetz e Shapiro (2005, p. 7), em livro sobre a história da tributação sobre heranças nos Estados Unidos, mostram como discussões morais sobre concentração de riqueza foram "fundamentais" para a instituição do tributo sobre heranças no país no começo do século passado. Do mesmo modo, os cortes nos tributos sobre heranças praticados nos Estados Unidos e em outros países nas últimas três ou quatro décadas receberam o endosso de ideólogos que tinham no libertarianismo uma espécie de legitimação moral. Isso nos leva para o segundo ponto: a existência de controvérsia propriamente moral a respeito de tributação sobre heranças.

[9] A expressão emprega o conceito de "ótimo de Pareto", que é um determinado arranjo distributivo em que não é possível melhorar a situação de nenhum dos interessados sem piorar a de algum outro (ATKINSON, 2009, p. 797).

Nos Estados Unidos (que uso como exemplo seja porque há informações fáceis sobre lá, seja porque o debate político norte-americano costuma repercutir sobre o de outros países), no começo do século passado, o tributo sobre herança parecia uma necessidade óbvia, mas isso não é assim na segunda década do século XXI, em que esse tributo tem sofrido ataques da parte de economistas, filósofos e ideólogos (DUFF, 1993, p. 6), sendo pouco popular e frequentemente tido por injusto fora do discurso acadêmico, como constatado por pesquisas de opinião, por exemplo (WHITE, 2008, p. 162). Essa transformação na opinião pública, que levou a sucessivos cortes no *estate tax* (o imposto federal que incide sobre transmissão não onerosa de patrimônio nos Estados Unidos), continua impactando a política fiscal do governo Trump, que promoveu novos cortes (dessa vez, aumentando a isenção vitalícia) (STEVERMAN, 2018). Essa relação entre moral e política fiscal também se vê entre nós. Para Vita (2007, p. 29–33), há uma relação íntima entre a filosofia moral e as reformas "neoliberais" que começaram a ser implementadas no Brasil e em outros países da América Latina nos anos 80 e 90, das quais os cortes recentes parecem ser uma espécie de sucessor histórico. Mesmo quando seus arquitetos justificavam-nas em termos econômicos, suas propostas desencadeavam um "furor ideológico" que transcendia suas implicações pragmáticas.

Esse debate teórico, político e ideológico repercute, frequentemente, na prática e na academia jurídicas, em que ideais sedimentados em tradições filosóficas são expressos (frequentemente como lugares-comuns e sem rigor) em decisões judiciais e obras doutrinárias. Isso é comum na dogmática do direito tributário, que recebe influxos fortes de uma ideologia liberal mais ou menos explícita e mais ou menos estruturada. É possível defender, inclusive, que tenhamos doutrinadores libertarianos (ou "libertaristas", para usar a expressão do autor que cito); é assim que Godoi (2016, p. 107) caracteriza Ives Gandra Martins Filho:

> Ainda segundo a postura libertarista, o caráter odioso da norma tributária (proclamado pela doutrina dos séculos XVIII e XIX) foi superado somente "no plano teórico" e doutrinário, mas não "no concernente à realidade prática", pois haveria uma espécie de lei natural segundo a qual a arrecadação do tributo sempre atende "as necessidades do Estado" (...)
>
> Em suma, segundo a postura libertarista o tributo confunde-se com uma pena, um castigo. Tanto é assim que a proposta final da referida obra de Ives Gandra é usar o tributo para combater condutas ilícitas que desrespeitam "regras consideradas fundamentais para a convivência social".

Assim, talvez seja a moral, mais do que a da economia, a dogmática do direito ou a sociologia, por exemplo, o campo do conhecimento central para discutir problemas que

repercutem sobre tributação hoje. E, parafraseando Dworkin em *Justice for Hedgehogs* (2011, p. 351–352), pode ser deprimente argumentar a partir da moral para que "elites egoístas" abram mão de alguns de seus privilégios em favor da maioria das pessoas, mas, apesar disso, é importante continuar a importuná-las com o argumento. No mínimo, elas não devem poder acreditar que seu egoísmo seja justificado.

1.2 UMA NOTA SOBRE TERMINOLOGIA

Procurarei precisar, ao longo do trabalho, o significado de termos que venha a empregar com um sentido distinto do que têm em linguagem natural, mas gostaria de esclarecer nesta introdução que não usarei em seu sentido técnico-jurídico alguns termos muito recorrentes no trabalho, como "doação" e "herança". Usarei os termos "herança", "doações"[10], "transmissão gratuita de propriedade" e "transmissão gratuita de riqueza" de forma intercambiável[11], sempre para designar transmissões de riqueza quaisquer que sejam as formas jurídicas ou sociais de que se revistam. Isso se dá porque o fenômeno moralmente relevante que constitui objeto deste trabalho são transmissões de riqueza hereditárias que possam levantar preocupações relacionadas à concentração de riqueza em "dinastias" que se propagam, concentrando poder ao longo de muito tempo. A esse fenômeno do mundo social não corresponde uma única forma jurídica: existem doações que transmitem riqueza entre gerações, mas isso também pode ocorrer por meio de legados, meações ou heranças; por outro lado, também existem doações, heranças, meações e legados que não transmitem riqueza do modo que este trabalho tem por relevante. Assim, quando certo patrimônio é transmitido primeiro de um cônjuge a outro, ou de um irmão a outro, para depois seguir para os filhos (netos, sobrinhos etc.) do herdeiro ou donatário, entendo que houve transmissão de riqueza entre gerações. Transmissões de riqueza que não se dão no âmbito da família, inclusive filantropia, não são o objeto principal deste trabalho, e só serão referidas lateralmente (por exemplo, quando for importante tratar de doações filantrópicas antes da

[10] A necessidade de conferir tratamento jurídico uniforme a heranças e doações decorre do fato de doações constituírem forma relevante, e de importância crescente, de transferência de patrimônio. Tributar heranças mais fortemente que doações tende a estimular contribuintes a transmitir seu patrimônio em vida e, assim, evadir o tributo mais elevado (PIKETTY, 2017, p. 481).

[11] Essa reunião de termos como "doações" e "herança" para tratamento conjunto não é incomum na literatura. Confira-se, por exemplo, artigo de David Haslett (1986, p. 122), que define como "herança" qualquer transferência de riqueza que não tenha sido merecida ("earned" ou "won"). Batchelder (2017, p. 6), por sua vez, define "transferências de riqueza" ou "heranças" como legados e doações transferidas a um cônjuge, caridade ou certos fins que geralmente são isentos. Para White (2008, p. 163), "imposto sobre heranças" é definido como qualquer mecanismo tributário especificamente voltado a tributar transferências de riqueza entre gerações". Alstott (2007) usa "heranças" e "doações" intercambiavelmente porque "the tax treatment of gratuitous transfers received by na individual should be the same whether the transfer is *inter vivos* or at death".

morte, como na seção 4.6). Também usarei "herdeiro" para me referir a herdeiros e legatários e como sinônimo de "sucessor", embora ciente da distinção entre os conceitos jurídicos, e "autor da herança", "*de cujus*" e "sucedido" para me referir, sempre, ao indivíduo que tenha deixado herança.

Já o termo "propriedade" é usado de maneira intercambiável com "riqueza" e "patrimônio", designando direitos de qualquer espécie que possam ser transmitidos hereditariamente e tenham valor econômico. Meu uso de "propriedade" inclui, portanto, outros direitos reais (superfície, usufruto etc.) e direitos obrigacionais (créditos). Em discussões morais sobre o direito de propriedade, privilegiarei o termo "propriedade" (como na subseção 3.3.2).

Além disso, uso o termo "transmissão gratuita de riqueza" para traçar uma distinção com transmissões de riqueza que em direito chamamos de "onerosas", ou seja, a que corresponde alguma prestação por parte da pessoa que recebe os bens, como em uma compra e venda. Não quero, com isso, excluir do âmbito de pesquisa transferências de riqueza que acarretem custos, como despesas notariais, administrativas, custos de transação e, principalmente, tributos[12].

1.3 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos.

O **primeiro capítulo** é a **introdução**, que tem o objetivo de apresentar o objeto, justificar a relevância de sua escolha, fazer alguns esclarecimentos terminológicos e, na presente seção, descrever sucintamente a estrutura do trabalho.

O **segundo capítulo, "Transmissão de riqueza entre gerações como problema de justiça"**, é dividido em três seções. A primeira esclarece o que é uma pesquisa em filosofia política e faz mais alguns esclarecimentos metodológicos, depois discute a diferença entre duas abordagens possíveis para problemas em teoria da justiça. A segunda seção discute o que é liberalismo, justifica sua escolha como eixo focal do trabalho e expõe as ideias de alguns autores liberais (Rawls e Dworkin, principalmente), além de expor uma teoria (*grosso modo* liberal) do bem. A última seção justifica por que teorias da justiça comunitaristas e marxistas não figuraram como marco teórico principal, e discute o papel que elas podem ter no trabalho apesar disso.

[12] Agradeço ao Prof. Álvaro de Vita por salientar a necessidade de esclarecimento terminológico neste ponto.

O **terceiro capítulo, "Uma resposta a Robert Nozick"**, é, literalmente, uma resposta à teoria da justiça libertariana de Robert Nozick. Nozick é identificado como o mais relevante autor contemporâneo de teoria da justiça que não defende tributação sobre heranças; o capítulo, assim, procura discutir a procedência de suas principais afirmações. Sua primeira seção expõe a teoria de Nozick. A segunda mostra como Rawls respondeu a ela. A terceira propõe três outras respostas que, embora não dadas por Rawls, também endereçam pontos fundamentais do libertarianismo. A quarta discute o que podemos extrair da discussão para o tema da dissertação.

O **quarto capítulo, "Um argumento moral pela tributação sobre heranças",** procura formular um argumento a partir de teorias liberais da justiça e examinando como certos valores sociais relacionam-se com o problema. A primeira seção localiza a questão no âmbito da filosofia da tributação e expõe de que maneira ela é contígua à legitimidade moral do próprio direito à herança. As três seções seguintes discutem a relação entre herança e oportunidade, mérito e liberdade. Na quinta seção, reconstruo a pesquisa de Batchelder a respeito de tributação sobre herança e bem-estar. Passo, então, a uma breve discussão sobre a relação entre herança e altruísmo. Por fim, procuro responder, com certo detalhamento, à pergunta sobre como argumentos econômicos são relevantes para o problema enquanto moral, primeiro pondo em questão (a partir, sobretudo, da obra de Peter Winch) a própria possibilidade de a economia fazer previsões, então defendendo que algumas dessas previsões, mesmo que verdadeiras, não fornecem razões legítimas para decisões de política pública e por fim enfrentando, "de dentro" da economia, objeções sobre os efeitos de tributos sobre herança para a formação de poupança, os estímulos ao trabalho e eventual tendência à fuga de capitais.

Na **conclusão**, procuro traçar considerações gerais sobre se devemos tributar heranças e quais devem ser as características básicas do tributo. Minha principal conclusão é que heranças são lesivas à igualdade equânime de oportunidades, um valor fundamental das sociedades contemporâneas e caro ao liberalismo. Também se conclui que não há violação moralmente relevante a liberdades básicas na tributação (ou, a rigor, até mesmo extinção) da propriedade não-pessoal. Desse modo, caso politicamente viável, seria recomendável tributar a herança de bens não-pessoais à alíquota de 100%. Em não havendo viabilidade política, apresentam-se algumas possíveis alternativas.

5 CONCLUSÃO: DEVEMOS TRIBUTAR HERANÇAS E DOAÇÕES?

Como salientei na introdução, uma prescrição detalhada, fundamentada nas conclusões desta pesquisa, desbordaria das limitações de tempo e espaço deste mestrado. No entanto, é possível e útil dar uma resposta à questão principal de pesquisa, que é: é justo tributar heranças e doações? Neste capítulo, gostaria de fazer um apanhado das principais conclusões do trabalho e sugerir algumas consequências que elas podem ter para a formulação de políticas públicas, respondendo às questões colocadas no primeiro parágrafo da introdução[142].

A conclusão mais forte deste trabalho é a de que heranças distorcem a igualdade de oportunidades, de modo que qualquer teoria da justiça que se comprometa com esse valor deverá, para ser coerente, limitar o direito das pessoas de transmitirem riqueza hereditariamente (indagação ii., transcrita na nota de rodapé 142). Essa conclusão decorre de certa discussão sobre o que sabemos de empírico a respeito de heranças, mas sobretudo de levar a sério o conceito de igualdade de oportunidades e da análise de suas implicações (seção 4.2). Isso tem consequências para teorias contemporâneas da justiça, como as de Rawls, Dworkin e, de modo mais amplo, na tradição política liberal (indagação iii., transcrita na nota de rodapé 142). "À esquerda" dessa tradição, teorias da justiça socialistas também são incompatíveis com o direito de herança, mas, nelas, a questão tem menos destaque, já que a própria propriedade privada é muito mais restrita do que no liberalismo. "À direita" delas, o libertarianismo é, a princípio, compatível com transmissões hereditárias de riqueza. Ocorre que o libertarianismo não é uma teoria da justiça plausível. Procurei mostrar o porquê no capítulo 3.

Também me parece válido concluir que heranças não sejam merecidas, e que, embora dons naturais também não o sejam, elas se distinguem deles por dois motivos: primeiro, porque dons naturais não podem ser redistribuídos socialmente, ao passo que heranças

[142] Transcrevo-as aqui o trecho correspondente com a finalidade de facilitar a leitura: "em que medida indivíduos devem poder transmitir sua riqueza, em especial para seus descendentes, gratuitamente sem a incidência de tributos e, reciprocamente, em que medida o Estado tem direito de "interferir" nesse tipo de transmissão, por meio de tributação? Essa questão decompõe-se analiticamente nas seguintes indagações: i. o que legitima, em uma democracia constitucional moderna, que indivíduos transmitam gratuitamente sua riqueza? ii. quais problemas o instituto da herança pode causar para valores caros a uma democracia contemporânea, como a igualdade equânime de oportunidades?; iii. como é possível tratar o problema a partir de alguma teoria contemporânea da justiça? iv. o Estado brasileiro deve tributar heranças? Se sim, quais devem ser as características gerais desse tributo?"

podem; segundo, porque a propriedade sobre coisas é menos diretamente conectada com a personalidade do que o corpo e o intelecto (seção 4.3).

De outro lado, embora, em tese, heranças e doações possam expressar sentimentos de altruísmo moralmente valioso, não se pode afirmar que isso seja sempre assim; ao contrário, heranças frequentemente são deixadas por mero acaso e não é inconcebível que deem origem a materialismo, intriga familiar e avareza. Além disso, protegê-las como forma de fomento aos laços familiares é antiliberal, na medida em que traduz uma escolha estatal de privilegiar certos arranjos sociais privados sobre outros (seções 4.5 e 4.6).

Por fim, as objeções econômicas a tributos sobre heranças não são convincentes, porque não há consenso entre economistas sobre quais são os efeitos desses tributos. Além disso, a economia tem um histórico ruim enquanto ciência preditiva, e sua abordagem diante da ação humana sugere que ela não seja, nem em tese, capaz de acertar previsões no mesmo sentido que as ciências naturais conseguem (seção 4.7).

Decorre daí que deveríamos tributar heranças (indagação iv., transcrita na nota de rodapé 142). Na verdade, para que sejamos coerentes com um comprometimento forte com a igualdade de oportunidades – como os liberais em geral são –, só deveríamos tolerar heranças na medida necessária para que não violemos liberdades básicas, que são um valor verdadeiramente fundamental da filosofia política liberal e correspondem ao fundamento que validaria, em tese, a manutenção do instituto nas democracias constitucionais modernas (indagação i., transcrita na nota de rodapé 142). O limite dessa tensão recíproca é, assim, dado pela esfera inviolável de liberdade: a do testador, em determinar o destino póstumo do seu patrimônio, e do doador, em dispor de sua propriedade. Mas é um erro acreditar que qualquer limitação aos direitos de propriedade implica em uma violação à liberdade: concebendo a liberdade assim, terminamos por aviltá-la, porque esvaziamos sua finalidade e sua justificação (seções 3.3 e 4.4).

Nem todos os tipos de propriedade são necessários para que se reúnam as condições de desenvolvimento de uma concepção de bem e de um senso de justiça, que são, em Rawls, a justificativa de proteção prioritária das liberdades. Apenas a “propriedade pessoal”, e não propriedade sobre meios de produção, merece proteção na condição de liberdade básica. Direitos de legar e receber herança também são excluídos. Transpondo essa distinção para o problema sobre herança, uma solução “rawlsiana” (diferente, porém, da proposta por Rawls, mas, creio, coerente com sua teoria) é a de isentar do tributo sobre herança bens que integrem a propriedade pessoal, e tributar à alíquota de 100% os demais. Ressalto que não haveria

violação a liberdades básicas ainda que não fizéssemos ressalvas quanto à propriedade pessoal, já que o próprio direito de deixar herança não é uma liberdade básica. Mas, no caso de bens de pouco valor financeiro e subjetivamente relevantes no âmbito da família, tenho dificuldade em ver violações relevantes à igualdade de oportunidades na transmissão hereditária de bens; ao mesmo tempo, vejo nela uma boa parte do conteúdo moral valioso que os defensores da herança veem no instituto, já que refletem simbolicamente laços familiares e são atinentes à própria identidade das pessoas.

A alíquota de 100%, ao invés de outra menor, é sugerida porque qualquer tipo de herança de meios de produção distorce a igualdade de oportunidades, de modo que tolerá-la em qualquer grau significa sacrificar, em alguma medida, essa igualdade. Isso só seria legítimo caso exigido por algum outro valor – como a proteção da liberdade exige a possibilidade de disposição livre da propriedade pessoal.

Observo que, em essência, eu não discordo da alegação libertariana, e também liberal (DUFF, 1993, p. 41), de raízes deontológicas, de que não basta lançar proposições sobre consequências de uma ação ou política pública para discutir se ela é justa. Mais especificamente, é concebível que tivéssemos que abrir mão do ganho igualitário da redistribuição de heranças se, aceitando que a liberdade é absolutamente requerida pela justiça e com prioridade sobre demais valores, descobríssemos (e essa é uma descoberta pelo menos parcialmente empírica, mas dependente da nossa concepção de liberdade) que não é possível promover igualdade sem violar a liberdade. Assim, meu argumento *não é* do tipo que afirma que, havendo um conflito irresolúvel entre liberdade e igualdade, devemos sacrificar, em alguma medida, a liberdade, para atingir um certo nível de igualdade. Essa distinção é conceitualmente importante (BERLIN, 2002, p. 172). Minha resposta aos libertarianos e a liberais menos igualitários é que é possível, sim, promover igualdade, inclusive igualdade muito mais radical do que a da maioria das sociedades contemporâneas, sem violar liberdades moralmente relevantes, porque as pretensões que os libertarianos têm por violadas por medidas – tributárias, por exemplo – que promovem igualdade não são justificáveis por qualquer concepção de liberdade que se sustente analiticamente (ver o capítulo 3, especialmente seção 3.3.1, e a seção 4.4).

O formato concreto que um tributo assim teria é difícil de divisar teoricamente, porque a ideia de "bens pessoais" é vaga e não chega a ser desenvolvida em Rawls. Interpretando-a, por assim dizer, teleologicamente, faz sentido que ela albergue aqueles bens cujo significado seja constitutivo da nossa autonomia e da nossa identidade, mas que não se

caracterizem como meios de produção (já que Rawls explicitamente os exclui das liberdades básicas). Roupas, o imóvel usado como residência, sua mobília, livros e objetos de decoração inequivocamente são propriedade pessoal; imóveis comprados como investimento[143], ações e demais ativos financeiros inequivocamente não o são. Há alguns casos difíceis, porém: os bens utilizados em pequenos negócios são meios de produção, mas em alguns casos talvez sejam constitutivos da personalidade de seus detentores (o caso óbvio é o imóvel rural pequeno trabalhado pela família). Não faz parte desta dissertação resolver casos como esse.

É ainda mais difícil operacionalizar um tributo assim, porque é preciso calibrá-lo para que ele não conduza a iniquidades (problemas de isonomia tributária vertical, como definidos na seção 4.1). Imaginemos, por exemplo, residências muito caras (mansões, grandes apartamentos etc.) ou decoradas com objetos de arte muito valiosos: por esse critério, esse tipo de bem deveria ficar isento do tributo, já que se trata de bens pessoais. Parece-me que esse tipo de transmissão já seria substancialmente lesivo à igualdade equânime de oportunidades para que não se o considere admissível, mas esse também é um problema que não tenho a pretensão de resolver aqui.

Há duas outras propostas que merecem consideração, mas que, nos termos do argumento elaborado neste trabalho, não resolvem o problema tão bem quanto a apresentada acima.

A primeira, defendida em diferentes versões por autores como Nozick (1990, em seu *The Examined Life*) e Eugenio Rignano (*apud* LAFAYE, 2008, p. 5–6), é a de distinguir patrimônio produzido durante a vida do patrimônio herdado, e determinar que só o primeiro tipo de bem poderia ser deixado como herança. Em outras palavras, cada bem poderia ser herdado apenas uma vez, por apenas uma geração. Assim, haveria diferentes "versões" do direito de propriedade: uma, plena, referente aos bens produzidos em vida; outra, restrita, referente aos bens herdados. Essa proposta tem algum apelo: grandes concentrações hereditárias provavelmente se quebrariam no caso de sua implementação, já que o valor passível de ser herdado por um determinado indivíduo seria restrito àquele que seus ascendentes poderiam produzir em uma única geração. No entanto, ela tem diversas complicações, de ordem prática e teórica. Em primeiro lugar, seria necessário enfrentar perguntas difíceis, como saber se a renda produzida pelo patrimônio herdado uma vez poderia ser novamente deixado em herança. Também seria necessário pensar em

[143] Strand (2010, p. 489), fazendo distinção análoga, distingue casas ocupadas das que são vendidas.

mecanismos que impeçam pessoas com recursos de “lavar” o patrimônio, por exemplo transferindo-o a um terceiro a título oneroso que, legal ou ilegalmente, poderia doá-lo ao herdeiro original, desse modo evitando seu confisco. Seria necessário precisar, ainda, se a capitalização do patrimônio herdado conta como patrimônio novo ou patrimônio herdado. Mas a objeção mais relevante é que essa solução não resolve adequadamente nem o problema da igualdade de oportunidade (já que herdeiros de pais frugais, talentosos e astutos continuariam recebendo grandes heranças), nem o do mérito (já que essas heranças não seriam merecidas), e é duvidoso se resolve o problema da liberdade (por que a transmissão, uma vez, de um patrimônio justifica restringir a liberdade do beneficiário de transmiti-lo novamente?).

Uma segunda proposta, defendida por Mill (ver seção 2.2.2), e, modernamente, com algumas diferenças, por Batchelder (2017), é o estabelecimento de uma isenção vitalícia suficiente para que o herdeiro viva confortavelmente sem precisar trabalhar (no caso de Batchelder, no valor de 1,9 milhões de dólares). Para Batchelder, valores que excedam a isenção seriam tributados a alíquotas do imposto de renda acrescidas de um adicional de herança, ao passo que Mill parece sugerir o confisco do remanescente. Caso operacionalizada, seria necessário proceder à difícil tarefa de estipular o valor da isenção. Nisso, o conceito de capacidades pode ser muito útil: se o objetivo é assegurar ao herdeiro as condições materiais para que viva (mesmo sem trabalhar) uma boa vida, é certo que o valor financeiro mínimo desse patrimônio depende de circunstâncias internas e externas, e não pode ser traduzido em uma cifra única. Pessoas com deficiência talvez precisem de mais patrimônio, e condições como clima, habitação em ambiente rural (ao invés de urbano) etc. devem ser levadas em consideração.

A proposta é sedutora porque deixa claro que apenas riquezas muito grandes seriam efetivamente objeto de qualquer tributo, o que pode lhe conferir apelo político. Seu problema, por outro lado, especialmente em um país de renda média e desigualdade gritante, como o Brasil, é que pouquíssimas pessoas seriam tributadas. Outro problema é que não há justificativa clara para a tolerância à distorção da igualdade de oportunidades causada pela herança de bens que não se caracterizam como pessoais.

Destaco, no entanto, que ambas as propostas são melhores que o sistema vigente, que tributa heranças a alíquotas muito baixas[144] e permite enormes distorções sobre a igualdade de oportunidades.

Essas conclusões não precisam se traduzir, *ipsis litteris*, em uma política pública. No Brasil isso seria mesmo inviável, seja porque politicamente inexequível, seja porque juridicamente proibido, já que vedado, no mínimo, pelo princípio do não-confisco e pelo direito fundamental à herança (que constitui cláusula pétrea). Mas pode fornecer alguma direção para a formulação de normas que caminhem nessa direção. Uma opção seria o estabelecimento de uma cota vitalícia de isenção desenhada para permitir que os bens de uma família brasileira típica pudessem ser transmitidos hereditariamente, confiscando-se (ou tributando-se à maior alíquota possível) os que lhe excedessem. Duff (1993, p. 27) defende uma solução desse tipo: uma isenção vitalícia total razoável, sugerindo que pudesse corresponder à riqueza média ou mediana total de uma família. Isso diminuiria os problemas de administração e fiscalização tributária, embora também criasse problemas para casos de bens indivisíveis muito caros, como os descritos no parágrafo anterior (casas e obras de arte, por exemplo), e permitiria a transmissão de bens que, mesmo que não possam ser considerados "pessoais", tenham valor inferior ao limite da isenção. Para Alstott (2007, p. 507), também, pequenas heranças que causem desigualdades mínimas devem ser toleradas, já que, se não provocarem distorções significativas sobre a habilidade das pessoas de perseguir um plano de vida, elas não devem importar.

Outra conclusão que pode ser útil à elaboração políticas concretas é a de que, se reconhecemos que a finalidade do tributo sobre heranças é restaurar igualdade de oportunidades, então não deveria nos causar qualquer preocupação caso o tributo não levantasse receita nenhuma: sua finalidade seria atingida se heranças e doações simplesmente deixassem de ser praticadas, o que implicaria uma arrecadação igual a zero (ALSTOTT, 2007, p. 492). Mas também é verdade que, no passado, impostos sobre heranças e doações tenham levantado valores muito significativos, alcançando 16,1% da receita total do governo britânico entre 1908 e 1915 e 10% das receitas do governo federal americano em 1936 (DOBRIS, 1984; DUFF, 1993, p. 6), por exemplo, e também que o objetivo de sua

[144] Como já destacado, por força da Resolução nº 9/1992 do Senado Federal, nenhum estado brasileiro, nem o Distrito Federal, podem tributar heranças e doações a alíquotas maiores que 8%. A alíquota efetiva nacional (em média ponderada pela arrecadação de cada ente federado) é estimada entre 4,5% e 5,18% (PACHECO, 2020). Essa estimativa não leva em conta subdeclaração ou sonegação, que podem ser muito elevadas.

instituição original foi exatamente arrecadatório, e não embasado diretamente em considerações de filosofia política (CHESTER, 1976, p. 92). Não é inconcebível, assim, que esse imposto gerasse receita.

Caso o imposto levante receita, pode ser interessante apresentar simultaneamente uma proposta tributária e uma indicação do destino da receita porque políticas públicas baseadas em despesa tendem a ser mais populares do que propostas de instituição de tributos (ALSTOTT, 2007, p. 474). A proposta de Alstott é a instituição de uma herança social cuja finalidade seria, essencialmente, a promoção de igualdade de oportunidades (*ibid*, p. 472). No Brasil, uma solução desse tipo é sugerida de passagem por Gassen e Silva (2016, p. 161). Levy (LEVY, 1983, p. 558) propõe a instituição de um fundo outorgado a cada criança que nasce, que passa a ser seu quando do atingimento da maioridade.

O que espero ter comunicado ao longo desta dissertação é que heranças são um problema, e não há nenhum motivo, senão a complacência, para que continuemos a tolerá-las. Se submetidas a algum escrutínio moral, logo fica claro que, ao contrário de questões distributivas mais controversas, a sua tributação robusta deveria ser uma proposta capaz de alcançar algum consenso. Socialistas devem ser contrários à instituição da herança pelos mesmos motivos que são contrários a outras formas de propriedade privada; liberais devem ser contrários à herança porque se comprometem com a igualdade equânime de oportunidades. Devemos, por isso, implementar políticas públicas tendentes a reduzir ou eliminar as enormes distorções provocadas pelo instituto. Talvez o reconhecimento do direito quase irrestrito de herança seja uma escolha das sociedades contemporâneas para as quais as sociedades do futuro olham e não compreendam como foi possível que, por tanto tento, ela tenha sido aceita com tanta naturalidade. Como a escravidão ou a transmissão hereditária de títulos de nobreza são, para nós, instituições execráveis do passado, talvez grandes heranças venham a ser, em um ou dois séculos, instituições execráveis do nosso tempo[145].

[145] Tomo essa comparação de Haslett (1986, p. 122).

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, S. L. de. **Distribuição de heranças no Brasil: o que dizem os dados da Receita Federal**. 2018. Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.repositorio.unifesp.br/bitstream/handle/11600/52817/2018-0761.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 mai. 2020.

ALSTOTT, A. L. Equal Opportunity and Inheritance Taxation. **Harvard Law Review**, v. 121, n. 469, p. 469–542, 2007.

ALSTOTT, A. L. Family Values, Inheritance Law, and Inheritance Taxation. **Tax Law Review**, v. 63, n. 123, p. 123–138, 2009.

ALVAREDO, F.; GARBINTI, B.; PIKETTY, T. On the share of inheritance in aggregate wealth: Europe and the UAS, 1900-2010. **Economica**, v. 84, n. 334, p. 239–260, 2017.

ARISTOTLE. **The Nicomachean Ethics**. Tradução F. H. Peters. 10. ed. London: Trench, Trübner & co., 1906.

ASCHER, M. L. Curtailing Inherited Wealth. **Michigan Law Review**, v. 89, n. 1, p. 69–151, 1990.

ASSIS, M. de. Quincas Borba. In: **Obra completa**, vol. I. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1994.

ATKINSON, A. Economics as a Moral Science. **Economica**, v. 76, n. 1, p. 791–804, 2009.

BATCHELDER, L. Taxing Privilege More Effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax. **NYU Law and Economics Research Paper**, p. 5–58, 2007.

BATCHELDER, L. Estate Tax Reform. **NYU Law and Economics Research Paper**, v. 9–2, p. 633–647, 2009.

BATCHELDER, L. The “Silver Spoon” Tax: How to Strengthen Wealth Transfer Taxation. In: **Delivering equitable growth: strategies for the next Administration**. Washington Center for Equitable Growth, 2016. p. 85–96.

BATCHELDER, L. What Should Society Expect from Heirs? A proposal for a comprehensive inheritance tax. **NYU Law and Economics Research Paper**, v. 8–42, p. 1–111, 2017.

BENTHAM, J. Supply Without Burden; or escheat vice taxation. In: BOWRING, J. (Ed.). **The Works of Jeremy Bentham**. Edimburgh: Simpkin, Marshall & co., 1843. 2p. 585–598.

BERLIN, I. Two Concepts of Liberty. In: **Liberty**. Oxford: Oxford University Press, 2002. p. 166–217.

BIRD-POLLAN, J. Unseating Privilege: Rawls, Equality of Opportunity, and Wealth Transfer Taxation. **Wayne Law Review**, v. 59, p. 713–741, 2013a.

BIRD-POLLAN, J. Death, Taxes and Property (Rights): Nozick, Libertarianism, and the Estate Tax. **Maine Law Review**, v. 66, p. 1–28, 2014 2013b.

BIRD-POLLAN, J. Why Tax Wealth Transfers: A Philosophical Analysis. **Boston College Law Review**, v. 57, n. 3, p. 859–882, 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PL 5205/2016**, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2083686>. Acesso em: 19 nov. 2019.

CARROLL, L. What the tortoise said to Achilles. **Mind**, v. 104, n. 416, p. 691–693, 1895.

CARVALHO, L.; REZAI, A. Personal income inequality and aggregate demand. **Cambridge Journal of Economics**, v. 40, n. 2, p. 491–505, 2015.

CARVALHO, L.; RUGITSKY, F. Growth and distribution in Brazil in the 21st century: revisiting the wage-led versus profit-led debate. **Department of Economics FEA/USP Working Paper Series**, v. 25, 2015.

CASTRO, M. F. de. Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 2, p. 23–51, 2011.

CEPAL; OXFAM. **Tributación Para Un Crescimento Inclusivo**. Santiago, 2016. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39949/S1600238_es.pdf?sequence=1. Acesso em 22 jun. 2020.

CHESTER, R. Inheritance and Welath Taxation in a Just Society. **Rutgers Law Review**, v. 30, n. 62, p. 62–101, 1976.

CINTRA, R. S. **Liberalismo e Natureza: A Propriedade em John Locke**. São Paulo: Ateliê Editorial, 2010.

COHEN, G. A. **History, Labour, and Freedom: Themes from Marx**. Oxford: Clarendon Press, 1988.

COHEN, G. A. Incentives, inequality, and community. In: **The Tanner Lectures on Human Values**. Salt Lake City: University of Utah Press, 1992. 13p. 263–329.

COHEN, G. A. Equality of what? In: SEN, A.; NUSSBAUM, M. (Ed.). **The Quality of Life**. Oxford: Clarendon Press, 1993. p. 9–27.

COHEN, G. A. **Self-ownership, freedom, and equality**. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

COHEN, G. A. Where the action is: On the site of distributive justice. **Philosophy & Public Affairs**, v. 26, n. 1, p. 3–30, 1997.

COURTIS, C. El juego de los juristas: ensayo de caracterización de la investigación dogmática. In: **Observar la ley: ensayos sobre metodología de la investigación jurídica**. Madrid: Trotta, 2006. p. 105–156.

CUNHA, J. Ainda pior do que a desigualdade no Brasil é a pobreza, diz João Amoedo. **Folha de São Paulo**, 18 ago. 2018. Disponível em:

<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2018/08/ainda-pior-do-que-a-desigualdade-no-brasil-e-a-pobreza-diz-joao-amoedo.shtml>. Acesso em: 11 jun. 2020.

DIAS, L. D. **A tributação sobre heranças e doações no Brasil e suas implicações na efetivação da justiça distributiva**. Monografia de conclusão de curso. 2016. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2016.

DOBRIS, J. C. A Brief for the Abolition of All Transfer Taxes. **Syracuse Law Review**, v. 35, p. 1215, 1984.

DODGE, J. M. Beyond State and Gift Taxt Reform: Including Gifts and Bequests in Income. **Harvard Law Review**, v. 91, n. 6, p. 1177–1211, 1978.

DUFF, D. Taxing Inherited Wealth: A Philosophical Argument. **Canadian Journal of Law and Jurisprudence**, v. VI, n. 1, p. 3–62, jan. 1993.

DWORKIN, R. **Sovreign Virtue - the Theory and Practice of Equality**. Cambridge: Harvard University Press, 2002a.

DWORKIN, R. Sovreign Virtue Revisited. **Ethics**, v. 113, n. 1, p. 106–143, outubro de 2002b.

DWORKIN, R. **Jutice for Hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011.

EKELUND, R. B.; WALKER, D. M. Mill on the Income Tax Exemption and Inheritance Taxes: The Evidence Reconsidered. **History of Political Economy**, v. 28, n. 4, p. 559–581, 1996.

FERRAZ JUNIOR, T. S. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FREEMAN, S. Ideal Theory and the Justice of Institutions vs. Comprehensive Outcomes. **Rutgers Law Journal**, v. 169, p. 169–209, 2012.

FREITAS, A. A. de F. **O Impacto da Herança e de sua Tributação na Distribuição Patrimonial e de Rendimentos**. Tese de doutorado. 2017. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

FREUND, C.; OLIVER, S. **The origins of the superrich: The billionaire characteristics database (working paper).** Peterson Institute for International Economics, 2016. Disponível em: <https://piie.com/system/files/documents/wp16-1.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2020.

GASSEN, V.; SILVA, J. de J. A Tributação do Patrimônio como Instrumento de Justiça Social. In: GASSEN, V. (Ed.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação**. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 149–173.

GODOI, M. S. de. Crítica à Visão Libertarista do Tributo e do Direito Tributário. In: GASSEN, V. (Ed.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação**. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 105–119.

GRAETZ, M. J.; SHAPIRO, I. **Death by a Thousand Cuts: The Fight over Taxing Inherited Wealth**. Princeton: Princeton University Press, 2005.

HALLIDAY, D. Inheritance and hypothetical insurance. In: **The Legacy of Ronald Dworkin**. Oxford: Oxford University Press, 2016.

HASLETT, D. W. Is Inheritance Justified? **Philosophy & Public Affairs**, v. 15, p. 122–155, Primavera de 1986.

HELD, V. John Locke on Robert Nozick. **Social Research**, v. 43, n. 1, p. 169–195, Primavera de 1976.

HENRY, J. John Locke, property rights, and economic theory. **Journal of Economic Issues**, v. 33, n. 3, p. 609–624, 1999.

JANNSEN, N.; JONAS, D. Systematic erros in growth expectations over the business cycle. **International Journal of Forecasting**, v. 33, p. 760–769, 2017.

JEFFERSON, T. **The Papers of Thomas Jefferson**, v. 15. Nova Jersey: Princeton University Press, 1958.

LEVINOVITZ, A. J. The New Astrology. **Psyche**, 2016. Disponível em: https://aeon.co/essays/how-economists-rode-maths-to-become-our-era-s-astrologers. Acesso em 22 jun. 2020.

KENNEDY, D. Some caution about property rights as a recipe for economic development. **Accounting, Economics and Law**, v. 1, n. 1, 2011.

KINDERMANN, F., MAYR, L., DOMINIK, S. Inheritance Taxation and Wealth Effects on the Labor Supply of Heirs. **Journal of Public Economics**, 2020, no prelo. https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.104127.

KYMLICKA, W. **Contemporary Political Philosophy**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2002.

LAFAYE, C. G. Ethics of Inheritance. **Philosophy Today**, v. 52, n. 1, p. 25–35, 2008.

LEVY, M. B. Liberal Equality and Inherited Wealth. **Political Theory**, v. 11, n. 3, p. 545–564, 1983.

LOCKE, J. **Two Treatises of Government**. Cambridge: Cambridge University Press, 1988.

LOPES, J. R. L. Raciocínio jurídico e economia. **Revista de Direito Público e Economia**, v. 8, p. 137–169, 2004.

MACINTYRE, A. **After Virtue: a study in moral theory**. 3. ed. Notre Dame: Notre Dame Press, 2007.

MACPHERSON, C. B. **The Political Theory of Possessive Individualism: Hobbes to Locke**. Oxford: Oxford University Press, 1964.

MARX, K. **Report of the General Council: The right of inheritance.** The International Working Men's Association, 1869. Disponível em: <https://www.marxists.org/history/international/iwma/documents/1869/inheritance-report.htm>. Acesso em: 28 jan. 2019.

MCCAFFERY, E. J. The Uneasy Case for Wealth Transfer Taxation. **Yale Law Journal**, v. 104, p. 283–364, 1994.

MCCAFFERY, E. J. Grave Robbers: The Moral Case against the Death Tax. **Policy Analysis**, v. 353, p. 1–20, 1999.

MCINTYRE, A.; SAM, C. Economic Forecasting Is Really Difficult. Just Ask the IMF. **Bloomberg**, 2019. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/graphics/2019-imf-forecasts/>. Acesso em: 21 mai. 2020.

MEADE, J. E. **Efficiency, Equality and the Ownership of Property (Routledge Revivals)**. Abingdon: Routledge, 2013.

MILL, J. S. **Principles of Political Economy with some of their apolications to social philosophy**. 9. ed. Londres: Longmans, Green and Co., 1886.

MORETTI, E.; WILSON, D. J. **Taxing billionaires: estate taxes and the geographical location of the ultra-wealthy**. Cambridge: National Bureau of Economic Research, 2019. Disponível em: https://www.frbsf.org/economic-research/files/wp2019-25.pdf. Acesso em 20 jun. de 2020.

MURPHY, L. B. Liberty, Equality, Well-Being: Rakowski on Wealth Transfer Taxation. **Tax Law Review**, v. 473, n. 51, p. 473–494, 1996.

MURPHY, L. B.; NAGEL, T. **The Myth of Ownership: Taxes and Justice**. New York: Oxford University Press, 2005.

NAGEL, T. Libertarianism without foundations. **Yale Law Journal**, v. 85, n. 136, 1975.

NAGEL, T. Rawls and Liberalism. In: FREEMAN, S. (Ed.). **The Cambridge Companion to Rawls**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2002.

NAGEL, T. Liberal Democracy and Hereditary Inequality. **Tax Law Review**, v. 113, n. 63, p. 113–121, 2009.

NOZICK, R. **Anarchy, State, and Utopia**. Oxford: Blackwell, 1974.

NOZICK, R. **Examined life: Philosophical meditations**. New York: Simon and Schuster, 1990.

NOZICK, R. **Anarquia, estado e utopia**. Trad. Vitor Guerreiro. Lisboa: Edições 70, 2009.

NUSSBAUM, M. Nature, Function and Capability: Aristotle on Political Distributions. In: ANNAS, J. (Ed.). **Oxford Studies in Acient Philosophy**. Oxford: Clarendon Press, 1988. Supplementary Volume.

NUSSBAUM, M. Human Functioning and Social Justice. **Political Theory**, v. 20, n. 2, p. 202–246, 1992.

NUSSBAUM, M. **Sex and social justice**. Oxford: Oxford University Press, 1999.

NUSSBAUM, M. Aging and Altruism. In: LEVMORE, S. (Ed.). **Aging Thoughtfully**. New York: Oxford University Press, 2017.

NYINGMA EDUCATION SERIES. **Ways of Enlightenment: Buddhist Studies at Nyingma Institute**. Trad. Grupo de Tradução do Instituto Nyingma do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: Dharma Publishing, 1993.

OLIVECRONA, K. The Term "Property" in Locke's Two Treatises of Government. **Archives for Philosophy of Law and Social Philosophy**, v. 61, n. 1, p. 109–115, 1975.

OLIVEKRONA, K. Appropriation in the State of Nature: Locke on the Origin of Property. **Journal of the History of Ideas**, v. 35, n. 2, p. 211–230, jun. 1974.

OTSUKA, M. Luck, insurance, and Equity. **Ethics**, v. 113, n. 1, p. 40–54, 2002.

Oxfam International. **A Distância Que Nos Une: Um Retrato Das Desigualdades Brasileiras.** Oxfam Brasil, 2017. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/. Acesso em: 22 jun. 2020.

OXFAM INTERNATIONAL. **Time to Care: Unpaid and underpaid care work and the global inequality crisis**. Oxfam GB, jan. 2020. Disponível em: <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620928/bp-time-to-care-inequality-200120-en.pdf>. Acesso em: 5 out. 2019.

PACHECO, C. S. A. Estimativas da alíquota efetiva média do imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCD) nos estados e no Brasil. **Revista de Finanças Públicas**, v. 8, n. 10, 2020.

PIKETTY, T. **Capital in the Twenty-First Century**. Cambridge: Harvard University Press, 2017.

PIKETTY, T.; SAEZ, E. A Theory of Optimal Inheritance Taxation. **Econometrica**, v. 81, n. 5, p. 1851–1886, Set 2013.

PRADO, A. C. A reply to Kelsen's critique of Aristotle's concept of justice. **Praxis Filosófica**, v. 48, p. 53–67, 2019a.

PRADO, A. C. Silenciando sobre o que não pode ser dito: o paradoxo de seguir regras em Wittgenstein entre quietismo e antifundacionismo. In: **Ciência jurídica no Brasil contemporâneo: algumas contribuições**. Pará de Minas: VirtualBooks, 2019b. p. 74–91.

PRADO, A. C. Herança e estrutura de classes: uma análise a partir dos Grandes Números da Receita Federal. **Revista Debates**, v. 14, n. 1, p. 150–172, jan. 2020.

RAKOWSKI, E. Transferring Wealth Liberally. **Tax Law Review**, v. 419, n. 51, p. 419–472, 1996.

RAWLS, J. **A Theory of Justice: revised edition**. Cambridge: Belknap Press, 1999.

RAWLS, J. **Justice as Fairness: A Restatement**. New York: Harvard University Press, 2001.

RAWLS, J. **Political liberalism**. New York: Columbia University Press, 2005.

REPETTI, J. R. The Case for the Estate and Gift Tax. **Tax Notes**, v. 86, p. 1493–1510, 2000.

REPETTI, J. R. Should We Tax the Gratuitous Transfer of Wealth: An Introduction. **Boston College Law Review**, v. 57, n. 3, p. 815–822, 2016.

SAEZ, E.; ZUCMAN, G. **The Triumph of Injustice: how the rich dodge taxes and how to make them pay**. Nova Iorque: W. W. Norton, 2019.

SANDEL, M. Market reasoning as moral reasoning: why economists should re-engage with political philosophy. **Journal of Economic Perspectives**, v. 27, n. 4, p. 121–140, 2013.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SEN, A. **Development as Freedom**. New York: Knopf, 1999a.

SEN, A. **Poverty and Famines: And Essay on Entitlement and Deprivation**. Oxford: Oxford University, 1999b.

SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SEN, A. **The Idea of Justice**. Cambridge: The Belknap Press, 2009.

SMITH, A. **Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms**. Oxford: Clarendon Press, 1896.

SMITH, A. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. São Paulo: Metalibri, 2007.

SOUZA, P. H. F. de. A history of inequality: top incomes in Brazil, 1926-2015. **International Policy Centre for Inclusive Growth**, v. 167, 2017.

STEINER, H. Capitalism, Justice and Equal Starts. **Social Philosophy and Policy**, v. 5, n. 49, p. 49–71, 1987.

STEVERMAN, B. It's a Great Time to Be a Wealthy Heir After Trump Tax Overhaul. **Bloomberg**, 15 maio 2018. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/news/features/2018-05-15/trump-tax-overhaul-doubles-estate-tax-exemption-for-super-rich>. Acesso em: 9 jun. 2020.

STICK, J. Turning Rawls into Nozick and Back Again. **Northwestern University Law Review**, v. 81, p. 363–416, 1987 1986.

STRAND, P. J. Inheriting Inequality: Wealth, Race and the Laws of Succession. **Oregon Law Review**, v. 453, n. 90, p. 457–503, 2011.

TULLOCK, G. Inheritance Justified. **The Journal of Law & Economics**, v. 14, n. 2, p. 465–74, 1971.

TULLY, J. **A Discourse on Property: John Locke and his adversaries**. Cambridge: Cambridge University Press, 1980.

VALLENTYNE, P. Left-Libertarianism and Liberty. In: CHRISTIANO, T.; CHRISTMAN, J. (Ed.). **Contemporary Debates in Political Philosophy**. Chichester: Blackwell, 2009. p. 138–151.

VANDEVELDE, T. Inheritance Taxation, Equal Opportunities and the Desire of Immortality. In: ERREYGERS, G.; VANDEVELDE, T. (Ed.). **Is Inheritance Legitimate? Ethical and Economic Aspects of Wealth Transfers**. Berlin: Springer, 1997. p. 1–15.

VITA, Á. de. An egalitarian-liberal conception of distributive justice. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 14, n. 39, p. 41–59, fev. 1999.

VITA, Á. de. **A justiça igualitária e seus críticos**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

WALDRON, J. Locke's Account of Inheritance and Bequest. **Journal of the History of Philosophy**, v. 19, n. 1, p. 39-51, 1981.

WHITE, S. What (if Anything) is Wrong with Inheritance Tax? **The Political Quarterly**, v. 79, n. 2, p. 162–171, jun. 2008.

WINCH, P. **The idea of social science and its relation to philosophy**. 2. ed. Londres: Routledge, 1990.

WITTGENSTEIN, L. **Philosophical Investigations**. 4. ed. Oxford: Blackwell, 2009.

YOUNG, C. **The Myth of the Millionaire Tax Flight**. Stanford: Stanford University Press, 2019.

ZUCMAN, G. **The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens**. Chicago: University of Chicago Press, 2015.