

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
(UNIRIO) CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)  
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**CARLOS EDUARDO CARVALHO**

**JUSTIÇA FISCAL E DESIGUALDADE SOCIAL: A TRIBUTAÇÃO SOBRE  
HERANÇA E O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

Rio de Janeiro  
2º semestre / 2021

CARLOS EDUARDO CARVALHO

**JUSTIÇA FISCAL E DESIGUALDADE SOCIAL: A TRIBUTAÇÃO SOBRE  
HERANÇA E O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito para obtenção  
do grau de Bacharel em Direito, no curso  
de Direito do Centro de Ciências  
Jurídicas e Políticas da Universidade  
Federal do Estado do Rio de Janeiro.

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Frana Elizabeth Mendes

Rio de Janeiro

2º semestre / 2021

## RESUMO

O presente trabalho traz uma visão sobre a função social do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doações e do Imposto Sobre Grandes Fortunas, bem como suas especificidades regulamentares no Estado brasileiro e sua correlação com a desigualdade social e concentração de riquezas em pequena parcela da população. Previsto na Constituição Federal do Brasil, no seu artigo 153, inciso VII, de 1988, O Imposto Sobre Grandes Fortunas deve ser regulamentado por meio de Lei Complementar, que nunca foi editada, constituindo-se como o único tributo de competência tributária atribuída à União que até o momento ainda não foi exercida. Já o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis, embora editada e em vigor, passou por diversas transformações desde a promulgação da Constituição, possuindo estrita relação com o debate sobre a necessidade e pertinência de se tributar heranças. Foi abordada uma visão geral a respeito do sistema tributário nacional, explicando brevemente a respeito dos princípios constitucionais tributários, a função social dos tributos e as experiências do Uruguai e França com o Imposto Sobre Grandes Fortunas. O método de pesquisa utilizado no trabalho monográfico foi o dedutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com auxílio de material bibliográfico e documental-legal.

**Palavras-Chaves:** Tributos. Imposto Sobre Grandes Fortunas. Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis. Tributação. Função Extrafiscal. Desigualdade Social. Herança.

## ABSTRACT

This paper provides an overview of the social function of the Tax on Transmission of Property Causa Mortis and Donations and the Tax on Great Fortunes, as well as its regulatory specificities in the Brazilian State and its correlation with social inequality and concentration of wealth in a small portion of the population. Provided for in the Federal Constitution of Brazil, in its Article 153, item VII, of 1988, the Tax on Great Fortunes must be regulated by a Complementary Law, which has never been issued, constituting the only tax of tax competence attributed to the Union that has not been exercised so far. The Causa Mortis Transference Tax, on the other hand, although edited and in force, has undergone several transformations since the enactment of the Constitution, being strictly related to the debate on the need and pertinence of taxing inheritances. An overview of the national tax system was approached, briefly explaining the constitutional tax principles, the social function of taxes, and the experiences of Uruguay, France, and Spain with the Tax on Great Fortunes. The research method used in this monographic work was deductive, in theoretical and qualitative research with the help of bibliographic and documental-legal material.

**Keywords:** Taxes. Tax on Great Fortunes. The Causa Mortis Transference Tax. Taxation. The social function of the tax. Social Inequality. Inheritance.

## SUMÁRIO

1. CONCEITO DE TRIBUTO.....	7
2.OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA – REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES .....	12
3.SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	14
4.PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	15
5.EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS .....	18
6.FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS .....	20
7. TRIBUTOS EM ESPÉCIE.....	20
8.ASPECTOS E PARTICULARIDADES DO IMPOSTO.....	24
9.IMPOSTO COMO MEIO DE TRIBUTAÇÃO DE HERANÇA E PATRIMÔNIO ....	27
10. AS RAÍZES DA DESIGUALDADE: TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA É SOLUÇÃO?.....	29
10.1. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA NO BRASIL ..	34
10.2.IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO .....	37
10.3. FUNÇÃO SOCIAL DO ITCMD .....	39
10.4. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO ITCMD .....	40
11. TRIBUTAÇÃO DA RENDA.....	45
11.1. PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (“IGF”) NO BRASIL.....	49
11.2. O QUE É GRANDE FORTUNA? .....	52
11.3. PROJETOS DE LEI RELATIVOS AO IGF.....	52
11.4. JUDICIALIZAÇÃO DO IGF.....	55
12. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS DO IGF .....	56
12.1. URUGUAI.....	57
12.2. FRANÇA .....	58
13. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
14. REFERÊNCIAS.....	61
15. LISTA DE TABELAS.....	65
16. LISTA DE FIGURAS.....	65

”Por que existem uns felizes  
E outros que sofrem tanto?  
Nascemos do mesmo jeito,  
Moramos no mesmo canto.  
Quem foi temperar o choro  
E acabou salgando o pranto?”

— Leandro Gomes de Barros

## INTRODUÇÃO

Um dos mais ilustres poetas e escritores brasileiros, Ariano Suassuna, nordestino nascido em Pernambuco, convidado para dar uma palestra na inauguração do auditório Ministro Mozart Victor Russomano, no Tribunal Superior do Trabalho<sup>1</sup>, Suassuna contou sobre um jantar para o qual foi convidado. Neste evento, foi surpreendido com o espanto da sua anfitriã, que se chocou com o fato de o notório escritor nunca ter viajado para fora do Brasil, conforme transcrito na passagem a seguir:

“Ela disse assim: ‘você naturalmente já foi à *Disney*, né?’ Aí eu disse: ‘foi aonde?’  
Ela disse: ‘À *Disney*’.  
Aí foi que eu descobri que era a Disneylândia, que ela já tem tanta intimidade que chama de *Disney*.  
Eu disse: ‘não, nunca fui não.’  
Ela disse: ‘foi aos Estados Unidos e nunca foi à *Disney*?’  
E eu disse: ‘não eu nunca fui aos Estados Unidos não. Eu nunca saí do Brasil.’  
Aí eu notei uma decepção enorme na cara dela. A cara dela era quem dizia assim: ‘esse homem não devia ter sido escolhido pra Academia Brasileira de Letras, não, que nunca saiu do Brasil.’  
Aí daqui a pouco o marido dela falou o nome de alguma pessoa.  
Ela disse: ‘ele já foi à *Disney*, né?’  
Aí eu por dentro disse: ‘bom, essa mulher divide a humanidade em duas categorias, né? Quem foi à *Disney* e quem não foi. E eu tô desgraçado que já não fui.’”

O choque destas duas visões de mundo reproduzido neste simples relato revela um reflexo da desigualdade social no Brasil.

Alguns séculos antes, um dos maiores escritores do país, Machado de Assis, já comentava nos jornais sobre esta diferença observada por Ariano Suassuna. Na edição de 29 de dezembro de 1861 do jornal “Diário do Rio de Janeiro”, Machado de Assis escreveu sobre os dois países que enxergava no Brasil:

“O país real, esse é bom, revela os melhores instintos; mas o país oficial, esse é caricato e burlesco.”<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Tribunal Superior do Trabalho, – Aula Espetáculo de Ariano Suassuna no TST. Youtube. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=8ieVa2tVPac&t=85s>>. Acesso em: 17 de ago. 2021. 1:04:15.

<sup>2</sup> DE ASSIS, Machado. “Comentários da semana”. Publicado originalmente o ‘Diário do Rio de Janeiro’, Rio de Janeiro, 29 de dezembro de 1861 | Obra Completa, Machado de Assis, Rio de Janeiro: Edições W. M. Jackson, 1938.

Ocorre que, com séculos de desigualdade social, de fato existem realidades muito distintas entre as camadas mais abastadas e as mais próximas da miséria neste país.

A desigualdade social se perpetua com o passar do tempo por fatores dos mais diversos e não são poucos os trabalhos acadêmicos e os campos de estudo que produzem trabalhos sobre este tema, podendo ele ser encontrado na sociologia, história, geopolítica, direito, ciência política, economia e a lista segue por uma extensão de campos científicos.

Isto ocorre porque o limbo que distancia duas comunidades vivendo no mesmo tempo e espaço, mas que consomem e produzem de formas e qualidades distintas em razão da diferença de oportunidades e confortos que lhes são dados, repercute nas taxas de qualificação profissional do país, na capacitação educacional e na qualidade de vida da população como um todo.

Neste mesmo sentido, Malcolm Gladwell, em seu livro “*Outliers*”, registrou através das suas observações como as circunstâncias são essenciais para gerar condições favoráveis a desastres, sucessos e fracassos no mundo econômico, acadêmico e social. Uma de suas passagens ilustra perfeitamente o espírito do tema aqui tratado:

“O carvalho mais alto da floresta não ostenta essa qualidade apenas porque se originou do fruto mais resistente. Ele também é o mais alto porque nenhuma outra árvore bloqueou a luz solar em sua direção, porque o solo à sua volta era profundo e fértil, porque nenhum coelho roeu sua casca quando ainda era nova e porque nenhum lenhador o derrubou antes que estivesse completamente desenvolvido.”<sup>3</sup>

Neste mesmo sentido, Jessé Souza destaca o fato do elemento econômico ser apenas um problema dos que compõem a desigualdade social. Segundo ele, a transmissão cultural desta desigualdade, através da socialização familiar, é o maior mal da desigualdade social, posto que por meio da transmissão familiar, as classes mais privilegiadas economicamente transmitem para as gerações futuras comportamentos práticos, como disciplina, autocontrole, visão prospectiva e capacidade de concentração e de pensamento abstrato, sendo estas características valorizadas na sociedade. Tais valores não são verificados entre as famílias mais

---

<sup>3</sup> GLADWELL, Malcolm. *Fora de Série: outliers*. Rio de Janeiro: Sextante, 2008. p. 25



pobres, a quem ainda são relegados serviços públicos de qualidade inferior aos prestados por instituições privadas, distanciando geograficamente o compartilhamento de valores entre as classes.<sup>4</sup>

Tendo este mal social em mente à época da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CRFB/88”), nossos constituintes originários fixaram como um dos objetivos fundamentais da república a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, tal como dispõe o art. 3º, III da CRFB/88<sup>5</sup>.

O Estado possui um papel fundamental e histórico na atuação econômica, política e social para incentivar ou desestimular determinadas atividades, através de mecanismos dos mais diversos, tais como o tributo. Por meio de variadas formas de controle tributário, o Estado pode intervir para encarecer produtos nocivos à saúde ou utilizá-lo como ferramenta para concretização dos seus objetivos fundamentais, de caráter social, tal como favorecer o desenvolvimento, bem-estar e equidade.

Em contrapartida, estes mesmos mecanismos, a depender da forma como são utilizados, podem favorecer estruturas econômicas e sociais que impedem o avanço rumo aos objetivos constitucionalmente almejados.

Neste sentido, este trabalho visa analisar se a forma como tributamos (ou não tributamos) favorece condições de desigualdade social, especificamente em relação a tributos que incidem sobre a renda, observando o Imposto sobre Grandes Fortunas (“IGF”) e os motivos possíveis para a sua não regulamentação até os dias de hoje, bem como se o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (“ITCMD”) favorece, de algum modo, a perpetuação de gerações de milionários em detrimento da justa distribuição de renda.

A relevância social do tema, portanto, reside nos obstáculos e demora da instituição do IGF, bem como na possibilidade de relação entre a forma de tributação do ITCMD hoje e a perpetuação de herdeiros milionários no país, sendo um tema polêmico e atual, principalmente em função do aumento da pobreza ocasionada pela pandemia global de COVID-19.

---

<sup>4</sup> SOUZA, Jessé. Como o Racismo Criou o Brasil. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2021. p. 12-31.

<sup>5</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa (1988), Título I – DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS, art. 3º, III. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) > Acesso em: 17 de ago. 2021.

O primeiro capítulo trata das especificidades dos institutos regulamentares da atividade tributária por parte do governo, perpassando com brevidade pelo desenho constitucional do sistema tributário no Brasil, os princípios tributários que o norteiam e sua função.

O segundo capítulo se encarrega de demonstrar a distribuição de competências entre as espécies de tributo previstos constitucionalmente, bem como elucidar o motivo de se ter elegido dois impostos como objetos de foco no tema do presente trabalho, analisando a característica desta modalidade de tributo no país de acordo com o texto constitucional e a responsabilidade de cada Ente Federativo em relação a ele.

No capítulo terceiro, será aprofundada a questão da herança no país, analisando como esta forma de transmissão de patrimônio é tributada e a lógica que a baliza, trazendo para junto da análise jurídica uma reflexão quanto a sua necessidade, visando entender se a forma como se tributa a herança no Brasil cumpre com os seus objetivos extrafiscais.

Caminhando para a conclusão, será feita uma análise abrangente quanto ao que se conhece como Imposto Sobre Grandes Fortunas, visando compreender como se entende esta modalidade de imposto em um país que nunca o instituiu, de modo a avaliar as características que se pretende lhe atribuir nos projetos de regulamentação existentes, bem como refletindo sobre sua função extrafiscal, sua judicialização e experiências internacionais, com destaque nos países do Uruguai, e França.

O método utilizado foi o dedutivo, com pesquisa teórica, tendo como base documentos legais, dados oficiais, e produção acadêmica jurídica, além de artigos em revistas eletrônicas.

## **1. CONCEITO DE TRIBUTO**

Neste capítulo, serão abordados os pontos mais relevantes em relação ao conceito de tributo, o sistema de tributação no Brasil, seus princípios e funções, tendo-se em vista a proposta de verificar uma estrutura que trate de forma desigual ricos e pobres, de modo a se investigar se os mecanismos de tributação no país

estão em consonância com os objetivos da Carta Maior, dentre eles a redução das desigualdades sociais.

Para que se possa compreender o que se entende por “tributo”, faz-se necessário perceber que seu alcance e existência abrange todo um vasto sistema normativo, composto por uma diversidade de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais.

Será abordado adiante o conceito de tributo no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, bem como seu entendimento a partir da ótica da problemática

Isto porque, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a CRFB/88 não estabeleceu formalmente um conceito de tributo, deixando ao intérprete da lei o ônus de compreender os princípios jurídicos em que se apoiaram os constituintes originários em relação à matéria tributária, tanto em relação a sua definição, repartição entre os Entes Federativos e às duas espécies.

Desta maneira, percebendo-se a matéria tributária como um sistema, é possível encontrar uma definição legal em um documento infraconstitucional, a Lei nº 5.172/1966, ou simplesmente Código Tributário Nacional, uma lei ordinária pré-constitucional, recepcionada como lei complementar, que em seu art.3º define expressamente o que se deve entender como tributo, utilizando-se de elementos caracterizadores que conceituam o tributo e complementam-se entre si. Veja-se:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”<sup>6</sup>

A partir dos elementos caracterizadores em destaque, palavra por palavra, pode-se inferir que o tributo é um dever de entregar quantia em dinheiro aos cofres públicos (“prestação pecuniária compulsória”), não podendo ser pago em serviços ou bens diversos (“em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”), não advindo de uma punição do Estado pela prática de um ato ilícito, (que não constitua sanção de ato ilícito), proveniente necessariamente por lei (instituída em lei), ficando o administrador público inteiramente ligado ao que dispõe a lei, que estabelece apenas um comportamento possível.

---

<sup>6</sup> BRASIL, Código Tributário Nacional (1966), DISPOSIÇÃO PRELIMINAR, LIVRO PRIMEIRO, SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, Título I – Disposições Gerais, art. 3º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 de ago. 2021.

Uma atenção que se deve dar aos elementos caracterizadores do tributo é o fato de que qualquer tributo que venha a ser instituído deve estar estritamente amarrado a uma lei. Este ponto é extremamente relevante pois, em uma sociedade reconhecidamente plural em ideias, faz-se necessário que todos se sujeitem da mesma maneira à manutenção do sistema que a estrutura (ao menos em se tratando do plano normativo).

Desta forma, por mais diferente que pensem as comunidades subordinadas à CRFB/88, o seu Princípio da Legalidade, expresso pelo art. 5º, II<sup>7</sup> (BRASIL, 1988) e, em matéria tributária, no art. 150, I<sup>8</sup> (BRASIL, 1988), garante que nenhuma arbitrariedade local ou regional as afete de modo propositadamente prejudicial e distinta entre si.

Definido, portanto, os elementos básicos de um tributo, cumpre responder o seu motivo. Afinal, para que serve um tributo? Por que motivo os legisladores instituíram um mecanismo para obrigar os indivíduos economicamente ativos da sociedade a ceder parcela da sua riqueza ao Estado?

O conceito de tributo é entendido como uma evolução natural das sociedades humanas. Tal como disserta Aline Ribeiro Mamede, em seu livro “A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas”, com o tempo e o avançar das civilizações, “o tributo passou a ser considerado como um dos meios de que o Estado dispõe para arrecadar recursos financeiros com os objetivos precípuos de custear suas atividades e garantir a satisfação do interesse público”<sup>9</sup>.

Esta noção é de considerável relevância para o presente trabalho, uma vez que, tendo como foco a observação sobre um possível favorecimento tributários às classes mais privilegiadas da sociedade brasileira, entender o tributo como uma forma custear atividades estatais e satisfazer o interesse público nos remete ao seguinte questionamento: O que é interesse público?

---

<sup>7</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

<sup>8</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

<sup>9</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 14

Responder a este questionamento é essencial, pois aquele que o responde, o define, e aquele que o define, direciona as atividades estatais para atingir ao interesse que definiu, utilizando-se do tributo recolhido por toda a sociedade para este fim.

Não é razoável identificar a atuação do Estado como a vontade de um ser, isto é, algo personalizado, só se justificando, portanto, a atuação estatal a partir da convenção social de que esta atuação se dará a partir e em razão da existência de um interesse público<sup>10</sup>.

Neste sentido, ao se tentar responder o porquê do tributo, faz-se necessário alcançar conceitos estudados não apenas no Direito Constitucional propriamente dito, mas também observando a doutrina jurídica na esfera do Direito Administrativo, o qual aponta a relevância do Princípio da Supremacia do Interesse Público Sobre o Privado, que apesar de não estar tal princípio disposto expressamente no texto constitucional, está presente implicitamente<sup>11</sup>, produzindo efeitos que terão significativa relevância para o tema ora em análise.

Dito isto, apesar de ser considerado pela doutrina majoritária do Direito Administrativo como um conceito jurídico indeterminado, verifica-se que ele pode ser determinável a partir de um caso concreto, diante da necessidade de se ponderar princípios para a resolução de uma situação envolvendo a esfera pública.

Contudo, para que se possa avançar no tema, elege-se neste trabalho como um norte menos abstrato de definição o entendimento do Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem o interesse público primário é representado pela conjunção dos interesses individuais de cada cidadão enquanto membro da sociedade, compondo a existência do Estado Democrático de Direito, na promoção do bem comum que permita a convivência em sociedade.<sup>12</sup> Tal conceito auxilia a compreender os objetivos da tributação e o espírito que norteia seus princípios, bem como a forma como está organizado em um sistema normativo.

---

<sup>10</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, São Paulo: Atlas, 2012. p. 29.

<sup>11</sup> "O princípio da supremacia do interesse público está na base de praticamente todas as funções do Estado e de todos os ramos do Direito Público. Está presente nos quatro tipos de funções administrativas: serviço público, fomento, polícia administrativa e intervenção." In: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 2020, p. 36.

<sup>12</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 58.

## 2. OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA – REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES

Diante da definição sintetizada acima, cria-se ao menos uma expectativa de que a redução das desigualdades sociais seja considerada como de interesse público. Afinal, se a conjunção dos interesses individuais do País é somada para compor o interesse público, logicamente não se encontrarão muitos indivíduos que se conformarão com a própria miséria e pobreza enquanto um pequeno grupo se beneficia com abundância de patrimônio e qualidade de vida.

Entretanto, a desigualdade social é um elemento de constante presença na história do Brasil, desde as suas origens coloniais até os dias de hoje. A disparidade na distribuição de renda no País revela que ainda nos encontramos em uma posição muito desfavorável se comparado a outras nações do mundo.

Visando enfrentar este mal, a CRFB/88 se utilizou do que se entende como Normas Programáticas para criar parâmetros de objetivos a nortear as políticas de governo. Estas normas, ao invés de regularem diretamente o interesse pretendido, fixam orientações ou objetivos a serem perseguidos pelo Poder Público.

No art. 3º da CRFB/88 estão previstos os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que fixam ad metas a serem atingidas, destacando-se, para os fins do presente trabalho, o inciso III, que estabelece como objetivo a meta de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”<sup>13</sup>

Entretanto, passados quase trinta e três anos desde a promulgação da Constituição ora em vigor, há de se questionar se o Poder Público de fato tem perseguido o objetivo acima transcrito.

Um eficiente medidor utilizado por diversas nações no mundo para medir o grau de concentração e desigualdade de renda em determinado grupo é o Índice de Gini. Conforme definição do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”), o índice “aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor

---

<sup>13</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa (1988), Título I – DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS, art. 3º, III. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 17 de ago. 2021.

um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o Índice de Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos.”<sup>14</sup>

A partir dos dados coletados periodicamente pelo IPEA, produz-se um relatório que revela o mencionado grau do país no mencionado Índice de Gini, de modo a se compreender o nível de desigualdade social.

Segundo o último relatório publicado, o Brasil estava com o índice 0,543 em 2019, tendo piorado sua posição desde 2014, quando possuía o índice 0,526<sup>15</sup>, o que pode até ser visto como mediano, tendo-se em vista que o índice vai de zero a um. Entretanto, ao se observar o mesmo índice a partir de parâmetros internacionais, a posição do Brasil é muito abaixo dos demais países, até mesmo se for observado apenas os da América do Sul. É o que revela o relatório produzido pelo Banco Mundial em 2020 e compilado pelo Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas (“PNUD”) no mesmo ano.<sup>16</sup>

Neste relatório, o Brasil apresenta um índice de Gini 53,9 com dados coletados até 2018, na escala de zero a cem, atrás de países como Argentina (41,4), Bolívia (42,2), Equador (45,4), Peru (42,8) e Uruguai (39,7). Talvez os dados sejam questionados pelo fato do Brasil ser um país com uma produção econômica maior do que os mencionados acima, contudo nações mais ricas apresentam resultados melhores, como China (38,5) e Estados Unidos da América (41,4), ou até mesmo países em níveis de desenvolvimento equivalentes, como é o caso da Rússia (37,5), Índia (37,8) e México (45,4), por exemplo.

Isto posto, percebe-se que, a despeito do que se estabelece como objetivo fundamental deste País, paira uma sombra de dúvida ao se observar a realidade e se questionar se houve algum avanço na direção da redução das desigualdades sociais, ou se o que ocorreu foi apenas um crescimento econômico do país, com toda a sociedade se elevando em relação aos outros países no mundo, mas sem mudança substancial ao se comparar as classes sociais dentro do Brasil.

---

<sup>14</sup> WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O QUE É? – Índice de Gini. IPEA, 2004. Disponível em: < [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28)>. Acesso em: 28, agosto de 2021.

<sup>15</sup> SÍNTESE DE INDICADORES SOCIAIS. IBGE, 2020. Disponível em: < <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?=&t=downloads>>. Acesso em: 28, agosto de 2021.

<sup>16</sup> INCOME INEQUALITY, Gini coefficient. UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. *Human Development Reports*, 2020. Disponível em: < <http://hdr.undp.org/en/indicators/67106> >. Acesso em: 28, agosto de 2021.

### 3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de adentrar no tema dos princípios tributários, que estruturam a lógica por trás da tributação no Brasil, faz-se necessária uma rápida explanação sobre o Sistema Tributário Nacional, sem a pretensão de esgotar o assunto, posto que não é tema central do presente trabalho.

O Sistema Tributário Nacional é basicamente, como o próprio nome sugere, um sistema normativo. Isto é, um conjunto de regras. Tais regras se destinam a regular todos os aspectos possível quanto a tributação.

Ou seja, neste complexo de normas, para que um tributo exista e seja exigível, deverá estar definido de forma expressa e em detalhes em alguma das normas que compõem o sistema. Desta maneira, caso o pretense tributo não esteja escrito e detalhado em alguma destas regras, ele não poderá produzir efeitos.

Isto posto, as mencionadas regras que compõem o sistema devem prever a instituição do tributo, o período a partir do qual deverá ser cobrado, a forma de cobrança, o mecanismo de arrecadação e ainda, qual Ente Federado será responsável por cobrá-lo.

As normas deste sistema possuem impactos e competências distintas no papel da estruturação normativa dos tributos. Isto porque, no nosso ordenamento jurídico, existem diversos tipos de normas, cada qual com um nível de aplicação distinto. Em outras palavras, cada norma terá um papel no sistema, que por sua vez respeitará os limites atribuídos pela norma hierarquicamente superior, de modo que as normas constitucionais terão um papel, leis terão outro que obedecerá às primeiras, e assim por diante, sendo também abrangidos os decretos, portarias e instruções normativas, ou como bem define a Câmara dos Deputados, “tudo aquilo que no ordenamento jurídico possa dizer respeito a exigências fiscais”.<sup>17</sup>

Entretanto, apesar de não se tratarem de normas propriamente ditas, são os princípios tributários que mais auxiliam a compreender a essência dos tributos. Tal como define o mestre Humberto Ávila, “(...) o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda,

---

<sup>17</sup> NETO, Celso de Barros Correia. FIQUE POR DENTRO. Sistema Tributário Nacional - Texto Base da Consultoria Legislativa. CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em: 29, agosto de 2021.



em especial com os princípios formais e materiais fundamentais - independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos "<sup>18</sup>

Desta forma, passa-se a analisar os principais princípios que norteiam o ordenamento jurídico e expressam o espírito das leis tributárias.

#### **4. PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Como se sabe, o Brasil é uma República Presidencialista, o que significa dizer que a gestão não é exercida por um monarca ou um grupo de oligarcas, mas sim por meio da vontade do povo, que se autogoverna por meio de um mecanismo democrático de voto dos seus representantes, que por sua vez assumirão as responsabilidades de gerir e materializar o interesse público.

Neste sentido, o primeiro princípio que deve se destacar é o chamado Princípio Republicano. Na definição do mestre Roque Antônio Carrazza, "diante do princípio republicano, é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas. Deveras, com o advento da República, foi-se o tempo, entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza, "todos são iguais perante a lei" (CF, art. 5º)"<sup>19</sup>

Isto posto, tem-se que o Princípio Republicano impõe a limitação, para que o tributo não seja utilizado como um instrumento que beneficie determinados grupos, em detrimento de outros. Novamente nas palavras do mestre Roque Carrazza, "constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum."<sup>20</sup>

Em sintonia com o referido entendimento e derivado do primeiro princípio referenciado, encontra-se o Princípio da Igualdade, que assim como o Princípio Republicano é importante não apenas para o Direito Tributário, mas para toda a ordem democrática da República.

---

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto, Sistema Constitucional Tributário, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 21.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 84.

<sup>20</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 85.

O referido princípio norteia o legislador na escolha dos fatos da vida que revelem a capacidade econômica daqueles que os irão praticar, de modo que a hipótese normativa do fato que dará origem ao recolhimento do tributo se restrinja a eventos presuntivos de riqueza.<sup>21</sup>

Do Princípio da Igualdade, deriva o Princípio da Capacidade Contributiva, especificamente aplicável ao Direito Tributário. Se enquanto o primeiro impede que se legisle em matéria tributária de modo a instituir tributos de maneira desigual à sociedade, o segundo se relaciona à equidade ao orientar que, mesmo que sujeitos aos mesmos tributos, os contribuintes com capacidades econômicas diversas devem recolher em percentuais diferentes, na medida da sua capacidade de contribuir.

Neste mesmo sentido define Roque Carrazza, para quem “o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, que exige uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômica das pessoas. Em outras palavras: é a justiça que concretiza o ideal de uma tributação marcada pela isonomia.”<sup>22</sup>

Tem-se ainda o Princípio da Anterioridade Tributária, também aplicável especialmente ao Direito Tributário. Consignado especialmente no art. 150, III, "b" e "e", 150 da CRFB/88<sup>23</sup>.

Utilizando-se novamente da definição do mestre Roque Carrazza, o referido Princípio da Anterioridade determina que “a lei que cria ou aumenta um tributo - esta é a regra geral estampada no art. 150, III, "b", da CF -, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando - aí, sim - incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica.”<sup>24</sup>

Em linhas gerais, se um tributo for instituído no meio do ano por meio de lei, ele só poderá ser exigido do contribuinte a partir do próximo exercício financeiro.

---

<sup>21</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 35

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 88.

<sup>23</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 212.

O objetivo é simples e razoável: garantir segurança jurídica. Isto porque o contribuinte não fica à mercê da vontade dos legisladores, podendo ser pegos de surpresa para recolherem um tributo que não se prepararam ou planejaram recolher no momento em que ele foi instituído. O Princípio da Anterioridade garante, portanto, previsibilidade ao contribuinte do tributo.

Existem pontos relevantes e exceções que são destacadas em cursos de Direito Tributário, mas que por questão de objetividade e para que não se fuja muito do tema central deste trabalho se opta por não os destacar aqui, passando-se adiante.

Por fim, também consequência de um princípio geral dentro do Estado Democrático de Direito, tem-se o Princípio da legalidade. Em matéria tributária, especificamente, o referido princípio se encontra expresso no art. 150, I da CRFB/88<sup>25</sup>.

Tanto em sentido amplo, quanto em matéria tributária, o Princípio da legalidade é sempre uma limitação da vontade governamental, de modo a sujeitar a atividade estatal a um processo democrático de escolha, por meio do qual a vontade popular, seja ela de modo direto ou indireto, se manifestará. Neste sentido, como muito bem delineado por Roque Carrazza, “a vida social não é possível sem certas restrições à atividade individual. Estas restrições, porém, unicamente podem ser estabelecidas pela lei, que deve ter um caráter geral e igualitário. Sobremais, deve ser elaborada por mandatários do povo, obedecidos o processo legislativo que a Constituição traça e o próprio princípio republicano.”<sup>26</sup>

Vale destacar que, apesar de alguns tributos permitirem que o Poder Executivo faculte variar alíquotas, ele não possui permissão para alterar ou estabelecer elementos caracterizadores do tributo, devendo respeitar as condições e os limites estabelecidos pela lei.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

<sup>25</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 272.

<sup>27</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 33

Tais limites principiológicos, conjugados, limitam o Estado a instituir carga tributária “que onere os contribuintes a ponto de não lhes garantir o mínimo existencial para a sua sobrevivência”<sup>28</sup>. O que nos leva ao princípio da Vedação ao Confisco, que resume a mencionada ideia de modo a estabelecer que “o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou renda do contribuinte.”<sup>29</sup>

## 5. EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS

Delineados os principais elementos constitutivos e norteadores do tributo no ordenamento jurídico pátrio, retoma-se a reflexão quanto ao porquê do tributo.

Como já exposto acima, a orientação geral que se dá ao motivo da instituição de tributos é a de que o Estado necessita de recursos para sua manutenção e cumprimento das suas atividades precípuas.

Entretanto, doutrinariamente, a função do tributo é delineada em critérios mais aprofundados, existindo três funções majoritariamente compreendidas como as funções dos tributos. São elas a função fiscal, a função parafiscal e a função extrafiscal.

Tendo em vista que o último é um conceito mais necessário de ser compreendido para o deslinde do tema central deste trabalho, os dois primeiros serão abordados a seguir de uma maneira mais superficial, ressaltando-se desde já que os três possuem igual relevância na definição da função do tributo.

Em rápido resumo, posto que o conceito já foi abordado anteriormente de forma indireta, a função fiscal possui como objetivo “angariar recursos financeiros para os cofres públicos, recursos estes necessários para o custeio das atividades do Estado.”<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas*. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 40

<sup>29</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas*. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 40

<sup>30</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas*. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 20

Já a função parafiscal “visa a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas as desenvolve por meio de entidades específicas”<sup>31</sup>, conhecidas como paraestatais.

Por fim, a função extrafiscal é a que possui relação estreita com o significado de função social do tributo, que se verá adiante. Diferente das demais, esta função não visa uma manutenção de atividades, mas sim o alcance de finalidades econômicas, políticas e sociais, relacionando-se diretamente, portanto, com os objetivos fundamentais da república abordados no início deste trabalho.

Nas palavras de Roque Carrazza, “há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.”<sup>32</sup>

Roque Antônio Carrazza destaca ainda que a extrafiscalidade, observando os limites principiológicos da tributação, atribui vantagens ao Estado, que considera “maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos”,<sup>33</sup> uma vez que suprime instâncias burocráticas de gestão de recursos, diminuindo-se, por conseguinte, as despesas públicas na persecução do progresso social e dos objetivos fundamentais da República.

Ainda como bem assevera o mestre Carrazza, a CRFB/88 não prevê expressamente dispositivos que orientem ou fixem a utilização dos tributos para fins extrafiscais, mas ao se observar os princípios do Direito Tributário em consonância com os objetivos da república, verificamos que foi concedida uma faculdade aos governantes e legisladores em se utilizar desta função para promover o alcance de determinados objetivos sociais, o que configura um elemento imprescindível para a definição da função social do tributo.

---

<sup>31</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 20

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 127.

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 127.

## 6. FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS

Assim como explica de forma doutrinária o jurista Dalmo Dallari, a finalidade geral do Estado se constitui através de ações estatais, visando oferecer um ambiente em que indivíduos possam atingir seus fins particulares, ou, em linhas gerais, o que se considera como bem comum, ou seja “o conjunto de todas as condições de vida social que consistam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana.”<sup>34</sup>

Inobstante a ausência de fixação expressa na CRFB/88 quanto a estreita relação entre função social e extrafiscalidade do tributo, Roque Carrazza destaca que existe um reconhecimento implícito da faculdade do Estado de fazê-lo.

Em diversos dispositivos constitucionais é possível se observar o cuidado e preocupação dos legisladores constituintes originários em “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, 1, in fine), para ‘desestimular a manutenção de propriedades improdutivas’ (art. 153, § 42, primeira parte), para facilitar ‘a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital’ (art. 156, § 22, 1, primeira parte), para garantir a ‘função social da propriedade’ (art. 170, III), para ensejar ‘a redução das desigualdades regionais e sociais’ (art. 170, VII), para dispensar ‘tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País’ (art. 170, IX), para favorecer ‘as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária’ (art. 184, § 5Q), para financiar ‘a seguridade social’ (art. 195), e assim por diante.”<sup>35</sup>

Pelo exposto, se pode compreender que o tributo não possui uma mera função fiscal, mas carrega também uma atribuição constitucional de extrema relevância para a população: a função social.

Por meio do mecanismo da extrafiscalidade e respeitados os limites e orientações principiológicas, o Estado detém de potencial mecanismo de equilíbrio

---

<sup>34</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do estado. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 108.

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 797.

das condições sociais, sendo instrumento de extrema importância para tentar reduzir ou minimizar as desigualdades sociais, tal como dispõe o art. 3º, III, da CRFB/88.

Mamede destaca, ainda, que “o não cumprimento da função social do tributo poderá acarretar em grave disfunção social, inibindo o setor privado”<sup>36</sup>. Tal consideração possui total pertinência, uma vez que a desigualdade social, se não controlada, pode alcançar até mesmo, em última instância, aqueles mais abastados da sociedade, uma vez que em um mercado cada vez mais interconectado, a miséria do povo gera, em última instância, a inibição do número de empregos e profissionais qualificados para abastecer o mercado.

Na sequência, tendo-se em vista o que foi exposto até aqui, será abordado o tema do tributo em espécie, passando rapidamente pelos tipos de tributo previstos na CRFB/88 para que, em seguida, possa ser melhor compreendida a espécie de tributo que introduzirá a problemática central do presente trabalho: o imposto.

## **7. TRIBUTOS EM ESPÉCIE**

No capítulo anterior, foi ressaltado o grau de importância dado pela Constituição Federal à redução das desigualdades sociais, consignado como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, se passando a analisar, na sequência, como a matéria tributária pode se relacionar com o tema da desigualdade social.

Em seguida, restou evidenciado que o tributo, em linhas gerais, possui como objetivo precípuo a arrecadação de valores para a manutenção das atividades estatais. Entretanto, foi demonstrado que existem outras funções do tributo, dentre elas, a intervenção ativa do poder público na sociedade, visando atingir um determinado fim social, sendo esta função conhecida como extrafiscalidade do tributo, ou função extrafiscal.

Foi explicado, ainda, que para o Estado instituir um tributo qualquer, deve respeitar não apenas o que está previsto expressamente nas normas que compõem o chamado Sistema Tributário Nacional, mas também devem ser observados uma

---

<sup>36</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 27

série de princípios que, resumidamente, estabelecem as diretrizes, as “regras do jogo”, quanto a criação, finalidade e definição de um tributo.

Adiante, serão abordados brevemente as espécies de tributos, com o objetivo de clarificar a distinção do Imposto para as demais. Isto porque, o que está sob análise neste trabalho é a contribuição (ou não) de duas modalidades de Imposto para a redução das desigualdades sociais ou, de outro modo, para seu acirramento com a perpetuação de classes de herdeiros milionários.

Isto posto, se faz necessário dividir em conjuntos as categorias de tributos, conforme critérios preestabelecidos, o que se faz com o uso de dados objetivos que permitem identificar distinções. Em se tratando de uma classificação jurídica, o principal dado a ser observado é a norma jurídica.

Neste sentido, a classificação jurídica dos tributos no Brasil deve observar a norma de mais alta hierarquia, qual seja, a CRFB/88, que em seu art. 145 concede aos Entes Federativos a competência para instituição de três espécies de tributo: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria. Os arts. 148 e 149 concedem à União, ainda, a competência exclusiva para instituir outras duas modalidades, respectivamente o Empréstimo Compulsório e as Contribuições Especiais<sup>37</sup>, sendo estas duas últimas objeto de certa dissonância doutrinária quanto a sua classificação, considerando que seu estudo não interfere na matéria principal deste trabalho, serão utilizados a seguir apenas as classificações e características básicas de distinção dos três primeiros, tal como entende Roque Antônio Carraza, uma vez que este autor compreende como suficientes para identificarmos uma distinção dos impostos para os demais tributos.<sup>38</sup>

Na definição do mencionado mestre Carraza, a taxa “é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa.”<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa (1988), Título VI – DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO, art. 145, 148 e 149. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 05 de set. 2021.

<sup>38</sup> CARRAZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 597-609

<sup>39</sup> CARRAZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 609



Adiante o mestre esclarece que as taxas possuem como hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. Ou seja, o fato da vida definido pelas normas brasileiras como causa para a cobrança da taxa é uma determinada prestação estatal àquele que se beneficiará de tal atuação.

Existem duas modalidades de taxas utilizadas no Brasil, que se distinguem pelo tipo de atuação do Estado. A primeira é referente a prestação de serviços públicos, tais como a coleta de lixo urbano, por exemplo. A segunda se caracteriza pelo exercício do poder de polícia (uma atividade de fiscalização qualquer), como por exemplo uma taxa que se paga à vigilância sanitária em determinado estabelecimento que necessita de liberação do órgão sanitário competente para que possa funcionar.

Na sequência, Carrazza descreve a contribuição de melhoria, que descreve como sendo “um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte só pode consistir numa obra pública que causa valorização imobiliária”<sup>40</sup>.

Em resumo, se trata de um tributo que tem como hipótese de incidência uma valorização imobiliária decorrente de obra pública realizada nas proximidades de determinados imóveis.

Neste sentido, para a concretização da possibilidade de instituição da contribuição de melhoria dois fatores devem ocorrer em concomitância e de forma correlata: a atuação estatal na realização de uma obra pública e a valorização do imóvel do contribuinte em razão desta atuação.

O que se viu até aqui, portanto, é que as duas espécies de tributo apresentados até o momento dependem de alguma atuação ou contraprestação estatal para que possam ser instituídos e exigidos dos contribuintes. Este é justamente um ponto em comum que eles possuem e que os distingue da espécie de tributo mais importante para as finalidades deste trabalho.

Isto porque o Imposto, diferentemente das outras espécies acima brevemente caracterizadas, é identificado pela doutrina como um tributo não vinculado, posto que não necessita de uma atividade estatal para ser instituído, podendo ter como hipótese de incidência um fato qualquer, como será melhor abordado a seguir.

---

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 635

## 8. ASPECTOS E PARTICULARIDADES DO IMPOSTO

O Imposto, vale destacar desde já, é um tributo cuja competência para sua instituição é facultada a todos os Entes Federativos, tal como fixado no *caput* do art. 145 da CRFB/88:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;”

Neste sentido, sendo cada um destes entes responsáveis por arrecadar receitas para a manutenção das suas atividades de interesse público, a cada um deles foi atribuída uma competência tributária própria.

Assim, tal como existem no país as leis federais, estaduais, municipais e distritais, existem as leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, todas submetidas a uma ordem hierárquica que tem como definidora dos seus limites a própria Lei Maior.

Desta forma, a depender do Ente Federativo competente para instituir determinado imposto, uma lei federal, estadual, municipal ou distrital definirá os elementos caracterizadores da relação tributária do imposto, quais sejam: fato gerador, hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Em breve resumo, a hipótese de incidência é o evento estabelecido por lei que dará surgimento à obrigação tributária, enquanto o fato gerador é a concretização desta hipótese definida por lei. A base de cálculo, por sua vez, corresponde à grandeza econômica que materializa o valor referente ao fato gerador, do qual será subtraído o quinhão do tributo incidente, este que, por sua vez, será um percentual ao qual se dá o nome de alíquota. Os sujeitos passivos e ativos da relação tributária, por fim, são aqueles que exigem e aqueles que recolhem o tributo, ou seja, Fisco e Contribuintes.

Explicados os elementos estruturais caracterizados dos tributos, resta analisar as características do Imposto em específico. Neste sentido, cumpre fazer o destaque evidenciado pelo mestre Roque Carrazza, no sentido de que a definição de posto não possui qualquer pretensão de destinar de antemão como será utilizado

do produto da arrecadação do tributo, mas sim com a relação jurídica instaurada entre o Ente Federativo e o contribuinte.<sup>41</sup>

Conforme já exposto acima, o Carrazza define o imposto como uma “modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal”<sup>42</sup>. Em outras palavras, o imposto não depende de uma atuação estatal para que possa ser instituído.

Deste modo, não estando o imposto vinculado a qualquer atividade estatal, a hipótese de incidência definido precipuamente pelas normas tributárias é praticado sempre única e exclusivamente pelo contribuinte.

Dentre as atividades que o contribuinte pode realizar que ensejarão a incidência de um imposto, em resumo, estão as operações financeiras, operações mercantis, propriedade de veículos, doações, propriedade de imóveis, prestação de serviços e a constituição de renda.

Tal como assevera Roque Carrazza, a Constituição estabeleceu diretrizes para as hipóteses de incidências que acabam por as restringir a fatos praticados na esfera privada dos contribuintes, conforme se observa das atividades acima, todas definidas e elencadas nos arts. 153, 155 e 156 da CRFB/88:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
I - importação de produtos estrangeiros;  
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
III - renda e proventos de qualquer natureza;  
IV - produtos industrializados;  
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;  
VI - propriedade territorial rural;  
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

\*\*\*

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
III - propriedade de veículos automotores.”

---

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 597-609

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 602

\*\*\*

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I - propriedade predial e territorial urbana;  
II - transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;  
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Uma ressalva a ser observada em relação aos impostos de competência da União é que o art. 154 da CRFB/88 torna o rol do art. 153 não taxativo, isto é, *numerus apertus*, podendo a União instituir outros impostos, não relacionados no art. 153, desde que tenham fatos geradores distintos dos já previstos e sejam não-cumulativos.

Inobstante a Constituição ter previsto as espécies de tributos possíveis de instituição no País, a criação do tributo em si não é uma atividade que foi desempenhada por ela.

Como abordado no tópico 1.3 deste trabalho, a criação de tributos é sujeita à reserva absoluta de lei, tal como estabelece o Princípio da Legalidade Tributária. Isto posto, em relação aos impostos, a Constituição estabelece as competências, mas são as leis infraconstitucionais os instrumentos de instituição dos tributos, tal como dispõe o art. 97 do Código Tributário Nacional.<sup>43</sup>

Diante do exposto até o momento, pode-se sintetizar o imposto como um tributo não vinculado, que deve ser instituído por lei e, a depender do fato da vida sobre o qual irá incidir, pode ser de competência da União, Estado, Município ou Distrito Federal.

Dois dos impostos possíveis de instituição, acima relacionados, serão objeto de mais profunda análise nos capítulos a seguir. São eles a possibilidade de instituição de um imposto sobre “grandes fortunas”, previsto no art. 153, VII da CRFB/88, e o sobre “transmissão causa mortis e doação”, previsto no art. 155, I da CRFB/88.

O motivo deste autor ao escolher estes dois impostos para a análise neste trabalho segue critérios objetivos decididos em três passos: tratando-se de uma investigação sobre a participação de uma estrutura tributária que possivelmente

---

<sup>43</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 97. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) > Acesso em: 06 de set. 2021.

favorece aqueles de maior poder econômico no país, o primeiro passo é identificar os tributos com maior potencial de exercer uma função extrafiscal, o segundo é identificar qual destes selecionados por sua função extrafiscal, tem como objetivo algo relacionado a desigualdades sociais e, por fim, o terceiro passo é verificar seus fundamentos e mecanismos de intervenção na sociedade de maneira que influenciam na distribuição equânime de renda ou oportunidades.

Isto posto, no primeiro passo foi identificado os impostos como um tributo com uma maior capacidade de exercer uma função extrafiscal, posto que, como já exposto no capítulo anterior, as taxas e contribuições de melhoria são, por definição, vinculadas a alguma atividade estatal a ser praticada, tendo baixo potencial para serem instituídos com a vontade estatal de produzir alguma repercussão social na comunidade.

Dentre os impostos, portanto, existem ao menos três cujos próprios fatos sobre os quais incidem se relacionam diretamente com a acumulação de riqueza e, portanto, repercutem diretamente na desigualdade social: a renda, a herança e as grandes fortunas.

Por fim, optou este autor pelos impostos incidentes sobre os dois últimos fatores, posto que o Imposto de Renda (“IR”), apesar de constituir rica matéria de estudo, com muitas questões complexas e várias críticas quanto ao seu mecanismo, especialmente em relação às faixas de alíquotas, ao se falar de grandes fortunas estes temas também são abordados, em maior ou menor grau.

Em relação aos impostos incidentes sobre a herança, que pelo próprio título já se relaciona com a proposta de analisar a relação de tributos com a perpetuação de herdeiros milionários no Brasil, não poderia ser ignorado neste trabalho.

Desta forma, definidos os tributos previstos na CRFB/88 que possuem maior potencial de agravar ou reduzir desigualdades sociais a depender dos seus mecanismos e elementos, será aprofundado a seguir uma análise mais minuciosa das suas repercussões na sociedade, bem como suas funções.

## **9. IMPOSTO COMO MEIO DE TRIBUTAÇÃO DE HERANÇA E PATRIMÔNIO**

Antes de se avançar sobre a relação e influência dos tributos escolhidos na redução da desigualdade social, cumpre primeiramente identificar qual a justificativa

teórica para que se possa atingir o patrimônio dos indivíduos sob o pretexto de beneficiar a sociedade como um todo. Afinal, trata-se de uma violação à liberdade de constituir patrimônio?

Dentre algumas das principais correntes da Filosofia Política em relação ao tratamento jurídico da tributação sobre heranças e patrimônios, se encontram as doutrinas utilitarista, libertária, liberal igualitária e comunitarista, as quais produziram obras com importantes reflexões sobre o tema.

A primeira, tal como defendida nas obras de John Stuart Mill<sup>44</sup>, concordava com a tributação de heranças e doações testamentárias, desde que o Estado não atingisse uma quantia razoável para o sustento dos dependentes, sob o fundamento que de tal maneira o objetivo filosófico maior da sua obra seria atingido, qual seja, a maximização da felicidade. Já para os libertários, tais como Robert Nozick<sup>45</sup>, não há fundamento moral que indique a necessidade de redistribuição das riquezas e fundamente uma atividade estatal invasiva no patrimônio dos particulares.

Já os liberais igualitários, cujo expoente é o jusfilósofo John Rawls<sup>46</sup>, entendem que a justiça distributiva deve nortear os objetivos da tributação, de modo que ocorra uma distribuição de bens igualitária na sociedade na medida do grau em que se encontra cada indivíduo no espectro da desigualdade social, o que se daria por meio de custeio de prestações estatais que controlariam a concentração excessiva de riquezas que prejudicariam a existência de oportunidades equânimes na sociedade.

Por fim, o comunitarismo defendido por Michael Walzer<sup>47</sup> se atém ao contexto das comunidades, bem como suas particularidades, de modo que, em seu entender, a justiça distributiva deve encontrar harmonia com os valores de cada grupo socialmente prejudicado pelas circunstâncias históricas e, portanto, resultando em uma pluralidade de critérios de distribuição, a depender do bem social analisado.

Como bem colocado pela Fernanda de Paula<sup>48</sup>, apesar da CRFB/88 não expressamente estabelecer uma ou outra determinada corrente filosófica ou política, seu conteúdo deixa evidente que não comporta a visão utilitarista e libertarista, posto

---

<sup>44</sup> MILL, John Stuart. Princípios de economia política. São Paulo: Nova Cultura, 1996, p. 280-285.

<sup>45</sup> NOZICK, Robert. Anarquia, Estado e Utopia. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 172-180.

<sup>46</sup> RAWLS, John. Uma teoria da justiça. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 342-348

<sup>47</sup> WALZER, Michael. Esferas da justiça: uma defesa do pluralism e da igualdade. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 5.

<sup>48</sup> PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 26-28

que aos direitos sociais é atribuído um valor em si mesmos, independentemente de qualquer pretensão de maximização de felicidade.

Assim se pode afirmar pois além de estar assegurada a herança pela Carta Constitucional, sendo alçada como pertencente da categoria dos direitos fundamentais, estabelecidas no art. 5º da CRFB/88<sup>49</sup>, que em contrapartida deve encontrar harmonia com o compromisso da construção de uma sociedade justa e solidária, erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais<sup>50</sup>.

Neste mesmo sentido, existe uma série de direitos e garantias sociais que o Estado brasileiro confere à sociedade, consignados na CRFB/88, que afastam qualquer possível alinhamento com as ideias políticas libertárias, como muito bem relaciona a Fernanda de Paula:

“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 (art. 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...”<sup>51</sup>

Afastadas as possibilidades de alinhamento com as doutrinas utilitaristas e libertárias, Fernanda de Paula conclui demonstrando que a CRFB/88 amalgamou as doutrinas comunitarista e liberal igualitária, ao visar um fundamento ético para a ordem jurídica, contemplar um sistema de direitos individuais e coletivos e auferir ao

---

<sup>49</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa (1988), Título II – DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS, art. 5º, XXX. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 07 de set. 2021.

<sup>50</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa (1988), Título I – DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS, art. 3º, III. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 17 de ago. 2021.

<sup>51</sup> PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 30

Supremo Tribunal federal um caráter político, que vise concretizar direitos fundamentais estabelecidos na Carta Constitucional.<sup>52</sup>

Isto posto, não se pode entender a CRFB/88 como neutra em relação a valores comunitaristas e liberais, posto que se situa entre a preservação de direitos transindividuais e individuais.

Neste sentido, ao relacionarmos os valores filosóficos e políticos da Carta Maior com os princípios norteadores do Direito Tributário, nos debruçando sobre os elementos do Imposto e seu impacto na construção de uma sociedade equânime, verificamos que, tal como ressalta Roque Carrazza, “é a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas.”<sup>53</sup>

Em outras palavras, além da legitimação conferida aos impostos pela estrutura política na relação entre fisco e contribuintes, uma característica marcante dos impostos é a limitação à capacidade econômica daqueles que o irão recolher, que lhe é inerente.

Isto significa dizer que, qualquer imposto que seja instituído, deve ser desenhado para respeitar aspectos materiais de riqueza que possam ser economicamente verificados.

Atendendo-se, deste modo, ao questionamento formulado ao início deste tópico, é possível compreender que, pelos valores filosóficos albergados na CRFB/88, se constata que tributar herança ou patrimônio não equivale a violar um direito fundamental à propriedade, posto que tal direito possui uma função social a ser cumprida e deve encontrar limites nos direitos e garantias fundamentais.

## **10.AS RAÍZES DA DESIGUALDADE: TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA É SOLUÇÃO?**

Ao estudar a respeito de questões atinentes à herança no campo econômico é muito improvável não esbarrar em alguma referência ao economista francês

---

<sup>52</sup> PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 34

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 597-609



Thomas Piketty, razão pela qual ele não poderia ficar de fora deste trabalho. Sua obra, “O Capital no Século XXI”, publicada em 2013, se tornou uma referência bibliográfica constante em trabalhos acadêmicos em relação ao tema da desigualdade social, no que concerne à concentração de renda.

Nesta obra, o mencionado autor apresenta um detalhado estudo sobre a dinâmica distribuição da riqueza nos países desenvolvidos, utilizando dados desde o século XVIII.

Thomas Piketty demonstra contribuição das transferências de heranças para a concentração exagerada de riqueza e, por conseguinte, para o agravamento das desigualdades<sup>54</sup>. Segundo seu estudo, aquilo que se entende como um “empresário de sucesso”, conforme popularmente divulgado na mídia, ao concentrar tamanha riqueza patrimonial, acaba por viver da renda proveniente da própria riqueza acumulada. Isto é, se alcança um estágio em que não é mais necessário trabalhar para ter renda, bastando que a riqueza acumulada se retroalimente pelo próprio mecanismo no mercado.

O pior apontamento, contudo, é o que ocorre após a morte do indivíduo que concentrou patrimônio suficiente para não necessitar da renda proveniente de trabalho qualquer: a herança deste patrimônio colossal. Os herdeiros passam a assumir tendência idêntica ao *de cujos*.

Ainda em relação à primorosa obra do economista, importante destacar sua conclusão ao analisar o choque entre as forças econômicas que visam aumentar e as que tentam reduzir as desigualdades econômicas. Em sua avaliação se percebe que a tendência natural é de concentração de renda, razão pela qual é preciso despende algum esforço para que a sociedade se torne menos desigual<sup>55</sup>.

Isto posto, o questionamento a ser feito é: qual o mecanismo capaz de reduzir estas desigualdades perpetuadas por perpetuação hereditária de concentração de renda?

Piketty, ao se debruçar sobre tal questionamento, evidencia três cenários de desigualdades, aos quais deverão ser aplicadas três diferentes soluções. Primeiramente, em relação à desigualdade de renda decorrente do trabalho, sugere

---

<sup>54</sup> PIKETTY, Thomas, O capital no Século XXI. Tradutor: DE Bolle, Monica Baumgarten: Intrínseca, 2014. p. 329-334.

<sup>55</sup> PIKETTY, Thomas, O capital no Século XXI. Tradutor: DE Bolle, Monica Baumgarten: Intrínseca, 2014. p. 285-300.

tributação altamente progressiva da renda. Quanto a desigualdade de renda proveniente do patrimônio acumulado, sua proposta visa estabelecer uma forma de desacelerar a tendência crescente de acúmulo, impondo uma tributação global, progressiva e anual sobre o capital, resultando em uma redução da aptidão do capital em se retroalimentar, o que desde já alerta ser de extrema dificuldade, posto que para isto, seria necessário um esforço de todos os países para este fim, de modo que não poderiam existir paraísos fiscais.

Por fim, em relação à perpetuação da desigualdade de renda decorrente de acúmulo de riqueza, entende que seria naturalmente reduzida após a implementação das sugestões anteriores, posto que o impacto das heranças na geração de desigualdade é proporcional ao volume de riqueza transferida.

Ademais, inobstante a propriedade e autoridade do intelectual referido acima, uma ressalva que este autor faz quanto as soluções econômicas apresentadas na renomada obra de Thomas Piketty é que suas resoluções são de cunho puramente econômicos, razão pela qual é importante destacar que as desigualdades sociais não são reduzidas única e exclusivamente reduzindo as desigualdades econômicas. Isto porque, como já mencionado nos capítulos anteriores, em linha com o que defende Jessé Souza<sup>56</sup>, as desigualdades não se perpetuam no espaço e tempo em função da riqueza, mas sim em consonância com ela.

Feitas estas considerações, a reflexão que se faz é que a tributação sobre a herança é um fator importante para que o Estado direcione as suas atividades com o intuito de reduzir as desigualdades, posto que, como muito bem assevera Michael Sandel, o aumento da desigualdade entre ricos e pobres resulta em deterioração dos serviços públicos, esvaziamento de locais de encontro entre cidadãos de diferentes classes econômicas e a deterioração do cultivo da solidariedade e do senso de comunidade, em razão do afastamento das pessoas por meio do tamanho do patrimônio entre elas. Sua análise é fascinante a este respeito, pois é uma realidade muito visível no Brasil:

“Quando a desigualdade cresce, ricos e pobres levam vidas cada vez mais distintas. O abastado manda seus filhos para escolas particulares (ou escolas públicas em subúrbios ricos), deixando as escolas públicas urbanas para os filhos das famílias que não têm

---

<sup>56</sup> SOUZA, Jessé. Como o Racismo Criou o Brasil. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2021. p. 12-31.

alternativa. Uma tendência similar leva ao afastamento dos privilegiados de outras instituições e de outros serviços públicos. Academias privadas substituem os centros recreativos e as piscinas comunitárias. Os empreendimentos residenciais de alto padrão têm segurança própria e não dependem tanto da proteção da polícia. Um segundo ou terceiro carro acaba com a dependência do transporte público. E assim por diante.”<sup>57</sup>

O afastamento geográfico entre as classes mais abastadas e os que não possuem alternativas se não depender dos serviços e locais públicos, conforme analisado por Michael Sandel, resulta em um afastamento comportamental que influi psicologicamente ao longo da vida das pessoas, tal como analisado na obra de Gladwell, ao apresentar o estudo da socióloga Annette Lareau, que por meio de um experimento empírico observou “filosofias” de criação dos filhos que se diferenciava entre as famílias a partir de um parâmetro de classe social.<sup>58</sup>

“Eram os pais das classes econômicas mais altas que mais se envolviam no tempo livre dos filhos – levavam as crianças de uma atividade para outra, perguntavam sobre seus professores, treinadores e colegas de time. Um dos meninos ricos que Lareau acompanhou jogava numa equipe de beisebol, em dois times de futebol e num time de basquete no verão, além de fazer natação, tocar numa orquestra e aprender piano.

(...)

Lareau chama o estilo dos pais de classe média de ‘cultivo orquestrado’. É uma tentativa de ‘promover e avaliar os talentos, as opiniões e as habilidades de uma criança’ de forma ativa. Os pais de baixa renda, por sua vez, tendem a seguir a estratégia ‘realização do crescimento natural’. Eles assumem sua responsabilidade de cuidar dos filhos, mas deixando-os crescer e se desenvolver por conta própria.”

Em linha com o estudo de Lareau, Jessé Souza<sup>59</sup>, como já mencionado, observa que a participação das famílias de renda mais alta na vida dos filhos resulta na transmissão familiar de comportamentos, tais como autocontrole, visão prospectiva e capacidade de concentração.

Portanto, o que se sabe é que a concentração de renda e a transmissão hereditária de grandes patrimônios produz raízes muito mais graves do que a mera

---

<sup>57</sup> SANDEL, Michael J.. *Justiça: o que é fazer a coisa certa?* 29ª ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira. 2020. p. 328

<sup>58</sup> GLADWELL, Malcolm. *Fora de Série: outliers*. Rio de Janeiro: Sextante, 2008. p. 97-100

<sup>59</sup> SOUZA, Jessé. *Como o Racismo Criou o Brasil*. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2021. p. 12-31

concentração econômica de riqueza, prejudicando a igualdade equitativa de oportunidades.

Neste sentido, nos próximos capítulos será abordada a tributação da herança no Brasil, seu histórico, o imposto destinado a este fim e sua função social, visando entender se a forma como se tributa herança no país condiz com seu objetivo fundamental de redução das desigualdades.

### **10.1. BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA NO BRASIL**

Até a promulgação da CRFB/88 o direito de herança jamais havia sido tratado como um direito fundamental, tal como estabeleceu expressamente a atual Carta Constitucional.

A elevação do direito de herança à categoria de direito fundamental, entretanto, não constituiu óbice ao Constituinte brasileiro no momento de eleger a sucessão hereditária de bens e direitos como uma base específica de tributação.

Tal como dispõe o art. 155, I, da CRFB/88, é de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos. A referida previsão constitucional representou uma inovação, se comparada à ordem constitucional anterior, na qual a sucessão *causa mortis* não constituía hipótese específica de incidência tributária. O que havia à época era um imposto sobre transmissão, a qualquer título, que incidia apenas sobre bens imóveis.

Ao optar por tal hipótese como fato da vida sobre a qual deveria incidir o imposto, os Constituintes deixaram registrado que sua intenção era tornar o sistema tributário brasileiro mais progressivo e realizar a justiça fiscal.<sup>60</sup>

Em linhas gerais, o que se buscou foi exercer uma forma de maior contribuição tributária dos mais ricos em favorecimento a uma menor carga tributária sobre os mais pobres. Segundo seus fundamentos, a instituição de um imposto sobre transmissão *causa mortis* asseguraria “a tributação do patrimônio acumulado no tempo, com efeitos importantíssimos para a justiça fiscal.”

---

<sup>60</sup> BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas da Assembleia Constituinte, p. 202. Disponível em <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a\\_Subcomissao\\_De\\_Tributos,\\_Participacao\\_E\\_Distribuicao\\_De\\_Receitas.pdf](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos,_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf)>. Acesso em 07 set. 2021

Ao analisar a história da tributação de heranças no Brasil, nota-se que, durante todo o período republicano do país, todas as Cartas Constitucionais fizeram alguma menção ao direito de herança e previram a incidência de algum imposto sobre transmissões hereditárias. Entretanto, raras foram as que definiram a tributação sobre as heranças com um tributo específico, tratando a maioria de incidir sobre bens relacionados à transmissão hereditária, e não a herança em si.

Na Carta Constitucional de 1891, por exemplo, o direito de herança era encontrado no art. 72, §26<sup>61</sup>, dispositivo que assegurava os direitos dos autores de obras literárias e artísticas sobre a sua reprodução, além dos direitos dos herdeiros dos autores. Em relação ao campo tributário, o art. 9º, item 3º<sup>62</sup>, previa a incidência de imposto estadual sobre transmissão de propriedade.

Posteriormente, na Constituição de 1934, foi mantida a sucessão hereditária por meio dos direitos dos herdeiros sobre a reprodução de obras autorais<sup>63</sup>, como novidades, foram reconhecidos os direitos sucessórios dos filhos concebidos fora do casamento<sup>64</sup> e, no campo tributário, a transmissão hereditária de bens móveis e imóveis foi escolhida como objeto de competência tributária específica, conferida aos Estados<sup>65</sup>, tendo sido fixada sua progressividade.

Na sequência, a Constituição de 1937 manteve a competência estadual para a instituir imposto sobre transmissão *causa mortis*, sem, contudo, fixar sua progressividade<sup>66</sup>.

Em seguida, a Carta de 1946, após a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, alterou profundamente o tratamento dessa base tributária, tendo ela sido unificada com as transmissões *inter vivos*, deixando de destacar a sucessão hereditária como

---

<sup>61</sup> BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891), Título IV – DOS CIDADÃOS BRASILEIROS, art. 72º, §26. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

<sup>62</sup> BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891), Título I – DA ORGANIZAÇÃO FEDERAL, art. 9º, item 3º. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

<sup>63</sup> BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934), Capítulo II – DOS DIREITOS E DAS GARANTIAS INDIVIDUAIS, art. 113, item 20. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

<sup>64</sup> BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934), Título IV – DA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL, art. 134. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

<sup>65</sup> BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934), DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS, art. 8º, item 1º, b, §4º. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

<sup>66</sup> BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1937), DA ORGANIZAÇÃO NACIONAL, art. 23, I, b, §4º. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

hipótese específica, tendo o texto constitucional restringido, também, a incidência do imposto às transmissões de bens imóveis<sup>67</sup>.

Já àquela época, era atribuição do Senado Federal limitar a alíquota máxima do imposto, o que dificultou a possibilidade de uma aplicação progressiva de maneira relevante, posto que o limite sempre foi estabelecido em patamar muito baixo, o que resultava em uma variação irrelevante entre as alíquotas mínima e máxima nos Estados.

O tratamento constitucional conferido às heranças só sofreria nova relevante mudança com a promulgação da CRFB/88, quando previu a competência dos Estados para a sua instituição sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, retornando determinar um imposto específico para a transmissão *causa mortis*, bem como estendendo a sua abrangência a bens móveis e imóveis.

Entretanto, o texto constitucional foi silente quanto ao estabelecimento de uma progressividade de alíquotas, o que, como visto no tópico anterior, é elemento essencial para a instituição de um tributo sobre heranças, sem o qual a redução do acúmulo patrimonial dificilmente pode ser efetivada.

O silêncio dos Constituintes quanto a progressividade do imposto sobre transmissão *causa mortis* culminou em uma intervenção do Supremo Tribunal Federal (“STF”), que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, em 2013, decidiu pela possibilidade de previsão de alíquotas progressivas em razão do valor dos bens transmitidos. Veja-se a ementa do julgado:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA D 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”<sup>68</sup>

Inobstante a retomada da herança como base específica para incidência de imposto, a CRFB/88 manteve a exigência de resolução do Senado Federal para a

---

<sup>67</sup> BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946), Título I - DA ORGANIZAÇÃO FEDERAL, art. 19. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 07 de set. 2021.

<sup>68</sup> STF; DJ 27/11/2013, Pleno, RE 562.045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel.<sup>a</sup> p/ acórdão Min.<sup>a</sup> Cármen Lúcia, j. em 06/02/2013

definição de uma alíquota máxima, o que se concretizou por meio da Resolução nº 9/1992, sendo ela estabelecida em apenas 8%, limite este que sequer é aproveitado integralmente pela maioria expressiva dos Estados ao definirem suas alíquotas internamente, como bem observa Fernanda de Paula ao observar os dados das alíquotas estabelecidas até a confecção do seu trabalho, que será também trazido mais adiante, tendo em vista sua pertinência.<sup>69</sup>

Relatado o breve histórico da tributação sobre herança no Brasil, será analisado a seguir o imposto que hoje incide sobre esta hipótese de incidência: o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (“ITCMD”).

## **10.2. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)**

O ingresso de bens provenientes de heranças no Brasil se sujeita, hoje em dia, exclusivamente ao ITCMD, sendo os Estados e do Distrito Federal os Estes Federativos competentes para sua instituição, tal como dispõe o art. 155, §1º, IV da CRFB/88. Ademais, como no tópico anterior, nosso ordenamento jurídico atribui ao Senado Federal a competência para fixar a alíquota máxima do referido imposto, que o fez por meio da Resolução nº 9/1992, estabelecendo o limite em 8%.

Cumprido destacar que a quantia a ser herdada, por óbvio, corresponde apenas ao percentual correspondente à parte líquida dos bens do *de cuius*, uma vez que nosso ordenamento impõe que as dívidas do espólio devem ser abatidas do montante a ser herdado, como bem destacou Rogério David Carneiro.<sup>70</sup>

Alinhado a este entendimento, a legislação fluminense, ao instituir o ITCMD, consignou em seu art. 14 que a base de cálculo do tributo deve ser o montante do quinhão herdado após descontadas as dívidas do espólio e as despesas com funeral:

“Art. 14. A base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.

---

<sup>69</sup> PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 82-83

<sup>70</sup> CARNEIRO, Rogério David. Tributação da Herança no Brasil e sua Relação com a Diretriz Constitucional da Redução da Desigualdade. Tese (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2018. p. 30.

(...)

§ 2º Excluem-se da base de cálculo do imposto:

I – desde que comprovadas a origem, autenticidade e pré-existência, as

dívidas:

a) do falecido; ou

b) que onerem o bem doado.

II – as despesas de funeral.”

O referido entendimento, contudo, não é uma unanimidade em nível nacional, posto que alguns Estados consideram como a base de cálculo o montante integral, ou bruto, de todo o quinhão a ser herdado, sem considerar os devidos descontos. É o caso do Estado de São Paulo, cuja base de cálculo do ITCMD é o “valor venal do bem ou direito transmitido”:

Lei Estadual nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000.

“Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).”

Rogério David Carneiro nos alerta que a opção adotada pela legislação paulista encontraria fundamento no artigo 38 do Código tributário Nacional, “segundo o qual a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, silenciando sobre as dívidas do espólio”.

Para visualizar a diferença, Carneiro traz um caso hipotético de num caso hipotético de uma sucessão de um paulista e de um fluminense:

“Num caso hipotético, caso um contribuinte paulista suceda, por exemplo, em uma quantia de mil reais, sendo que o espólio tenha deixado uma dívida de novecentos reais, o herdeiro/contribuinte paulista suportará a carga tributária sobre mil reais. Já o contribuinte fluminense, diante dos mesmos números, suportará a carga tributária sobre cem reais.

Em ambos cenários, a herança líquida fora de cem reais. Essa foi a manifestação de riqueza do contribuinte, que é a ordem de grandeza identificada pela

materialidade tributária prevista no texto constitucional.”<sup>71</sup>

Portanto, a conclusão segue ao entendimento de que o contribuinte fluminense se beneficia de uma legislação mais alinhada com princípio da

---

<sup>71</sup> CARNEIRO, Rogério David. Tributação da Herança no Brasil e sua Relação com a Diretriz Constitucional da Redução da Desigualdade. Tese (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2018. p. 32.



capacidade contributiva, uma vez que desconsidera o valor que não ingressa como renda no patrimônio do herdeiro.

Por fim, importante destacar que, pelo princípio da segurança jurídica, os contribuintes não podem ser surpreendidos com uma exigência do ITCMD que tenha uma alíquota variante, devendo ser estabelecido um marco fixo para sua incidência.

Este marco foi fixado pelo Supremo Tribunal Federal, por meio da sua Súmula 112:

**“SÚMULA 112**

O imposto de transmissão causa mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.”

Isto posto, havendo alteração de alíquotas no período compreendido entre a abertura da sucessão e a homologação da partilha, o imposto atinente à herança deverá ser exigido com a alíquota em vigor no momento do óbito do *de cujos*, em consonância com o princípio da *saisine*, fundamental no Direito Sucessório, que considera a morte o marco em que se opera a imediata transferência da herança aos seus sucessores legítimos e testamentários, visando impedir que o patrimônio deixado fique sem titular.

Traçadas as linhas gerais a respeito da forma como se opera o imposto sobre transmissão de herança no Brasil, será exposto nos tópicos que seguem a sua função extrafiscal em específico, bem como particularidades a respeito da sua progressividade.

### **10.3. FUNÇÃO SOCIAL DO ITCMD**

Como visto até o momento, a alíquota máxima da tributação sobre herança é considerada baixa, revelando um baixo potencial arrecadatório.

Contudo, assim como exposto no tópico 1.5 deste trabalho, o tributo não possui como premissa o simples ânimo arrecadatório para manter as atividades estatais, se utilizando da função extrafiscal para fazer impor um direcionamento estatal com vistas ao alcance de determinado objetivo social.

Isto posto, qual seria a função social da instituição do ITCMS? É o que se pretende responder neste tópico.

Fernanda de Paula chama atenção para o fato de que “a garantia da igualdade equitativa de oportunidades está intimamente relacionada à eleição das heranças como base de tributação”<sup>72</sup>, o que lhe confere, portanto, o caráter extrafiscal.

Como bem assevera, no sistema tributário nacional 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.

Neste sentido, para que seja respeitado o princípio da capacidade contributiva, de modo que se onere de maneira desigual os que se beneficiam com um patrimônio herdado substancialmente diferente, se faz necessário o estabelecimento de uma progressividade de alíquotas do ITCMD.

Assim se pode afirmar pois a eleição das transferências gratuitas como base tributária está diretamente relacionada com a regulação das excessivas concentrações de riquezas na sociedade, que tendem, como vimos, a prejudicar a igualdade equitativa de oportunidades.

Portanto, se o objetivo é reduzir as concentrações de riquezas, nada mais lógico do que impor uma alíquota maior às heranças de maior patrimônio. Ao mesmo tempo que se cumpre sua função extrafiscal, se respeita o princípio da capacidade contributiva.

Entretanto, como se passará a expor, o que se nota é que, apesar do ITCMD ser exigido nos Estados com uma variação razoável de alíquotas, é notável a ausência de uma progressividade relevante na maioria deles, o que compromete fundamentalmente a função extrafiscal do tributo.

#### **10.4. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO ITCMD**

Para que melhor possa se compreender a questão da progressividade em relação ao ITCMD, é importante distinguir duas categorias de imposto: o imposto real e o imposto pessoal.

---

<sup>72</sup> PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 103-104.

Se diz “real” o imposto que tem como parâmetro a avaliação de bens de propriedade do contribuinte. A palavra “real” aqui não se relaciona com “realidade”, mas sim com a palavra “res”, que do latim significa coisa. Ou seja, um imposto real é aquele devido em razão de alguma propriedade do contribuinte.

Já o imposto pessoal é aquele que incide sobre algo inerente ao próprio contribuinte, ou seja, sobre “sua pessoa”. Para melhor visualização, bons exemplos podem evidenciar a diferença entre ambos: o Imposto de Renda (“IR”) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (“IPTU”).

Enquanto o primeiro recai sobre a renda do contribuinte, ou seja, algo relacionado à pessoa, o IR se sujeita ao princípio da pessoalidade do imposto, que entende como atributos do sujeito passivo o patrimônio, renda e atividades econômicas, para que se possa mensurar a tributação. Já o IPTU recai sobre o imóvel do contribuinte, ou seja, sua “res”, uma coisa, uma propriedade.

Neste mesmo sentido, Carrazza nos socorre com sua explicação assertiva:

“(…) *impostos pessoais* são os que se referem a pessoas, e *impostos reais*, a coisas. Assim, o IR seria um imposto pessoal (já que diz de perto com a pessoa que auferiu rendimentos líquidos), ao passo que o IPTU seria um imposto real (porque se refere ao imóvel urbano, que é uma coisa).”<sup>73</sup>

A personalização do imposto, portanto, pode ser entendida como corolário do princípio da capacidade contributiva. Isto porque a pessoalidade é uma forma de se concretizar este princípio, uma vez que possibilita desonerar a carga tributária dos que possuem menor capacidade econômica para tal.

Diante do caráter real do ITCMD, portanto, seria razoável entender como necessária a imposição de progressividade, posto que para que se atenda à capacidade contributiva daquele que deverá recolher o imposto, necessário que se estabeleça parâmetros distintos de cobrança de acordo com o patrimônio herdado.

Infelizmente, porém, a progressividade é praticamente ignorada ao se legislar sobre taxação das heranças e doações. E a isto se soma o fato do limite de 8% imposto pelo Senado Federal como a alíquota máxima que pode ser estabelecida pelos Estados ao instituir seu ITCMD.

---

<sup>73</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 605.

Contudo, um fator que agrava ainda mais o esvaziamento da progressividade do ITCMD no Brasil é que, embora o percentual já seja considerado baixo, diversos Estados praticam alíquotas máximas ainda menores.

Fernanda de Paula, em sua detalhada análise sobre as diferentes alíquotas praticadas no Brasil, explica que “até 2014, apenas 3 (três) dos 26 (vinte e seis) Estados aplicavam a alíquota máxima de 8% (Bahia, Ceará e Santa Catarina), e desses, apenas 1 (um) a aplicava para a tributação das doações (Santa Catarina)”<sup>74</sup>.

A situação melhorou de lá para cá, quando entre 2015 e 2016, mais Estados passaram a prever a aplicação da alíquota máxima de 8% para a tributação de heranças.

Seguindo a tendência, em 2017 o Rio de Janeiro promoveu uma alteração legislativa para prever a aplicação de alíquotas de 4%, 4,5%, 5%, 6%, 7% e 8%, tanto para heranças como para doações, o que foi paulatinamente ocorrendo em diversos Estados, quando se nota que a média nacional de 3,86% da alíquota para tributação de heranças em 2014, aumentou para 4,53 em 2018 e hoje (2021) a alíquota máxima média do ITCMD no Brasil alcança os 6%, tal como demonstra a tabela a seguir exposta, com as alíquotas mínimas e máximas para a tributação de herança em cada um dos Estados, com vigência até 07 de setembro de 2021:

ALÍQUOTAS DE ITCMD - BRASIL (2021)			
Estados	Mínimo	Máximo	Regulamento
Acre	4%	4%	Lei Estadual 271/2013
Alagoas	4%	4%	IN 14/2015
Amapá	4%	4%	Decreto 3.056/2005
Amazonas	2%	2%	Lei Complementar 19/1997
Bahia	4%	8%	Decreto 2.487/1989
Ceará	2%	8%	Lei Estadual 15.812/2015
Distrito federal	4%	6%	Decreto 34.982/2013
Espírito Santo	4%	4%	Lei Estadual 10.011/2013
Goiás	4%	4%	Lei Estadual 11.651/1991
Maranhão	1%	7%	Lei Estadual 7.799/2002
Mato Grosso	2%	8%	Decreto 2.125/2003
Mato Grosso do Sul	6%	6%	Lei Estadual 1.810/1997
Minas Gerais	5%	5%	Decreto 43.981/2005
Pará	2%	6%	Lei Estadual 5.529/1989
Paraíba	2%	8%	Lei Estadual 10.507/2015

<sup>74</sup> PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 83.

Paraná	4%	4%	Lei Estadual 18.573/2015
Pernambuco	2%	8%	Decreto 35.985/2010
Piauí	2%	6%	Lei Estadual 4.261/1989
Rio de Janeiro	4%	8%	Resolução SEFAZ 82/2017
Rio Grande do Norte	3%	3%	Decreto 22.063/2010
Rio Grande do Sul	3%	6%	Lei Estadual 8.821/1989
Rondônia	2%	4%	Decreto 5.474/2010
Roraima	4%	4%	Lei Estadual 59/1993
Santa Catarina	1%	8%	Lei Estadual 13.136/2004
São Paulo	4%	4%	Lei Estadual 10.705/2000
Sergipe	3%	8%	Lei 8.729/2020
Tocantins	2%	8%	Lei 1.287/2001
Brasil (Média)	3%	6%	

**Tabela 1 - Alíquotas mínimas e máximas do ITCMD em 2021.**

Fonte: elaboração própria.

Apenas para se ter uma forma de se mensurar o quão baixa é a alíquota da tributação sobre herança no Brasil, Fernanda de Paula nos traz os dados de uma pesquisa realizada em 2014, que revela a diferença das alíquotas médias aplicadas em diversos países, conforme se verá a seguir.

Dentre os 10 (dez) países analisados que previam a cobrança de algum imposto sobre herança, o Brasil era o que fazia com base na alíquota média mais baixa à época:

Alíquotas da Tributação sobre Heranças em Países Diversos		
País	Média	Máximo
BRASIL	3,86%	8%
EUA	29%	40%
Alemanha	28,5%	50%
Chile	13%	25%
França	32,5%	60%
Inglaterra	40%	40%
Itália	6%	8%
Japão	30%	50%
Luxemburgo	24%	48%
Suíça	25%	50%

**Tabela 2: Alíquotas médias e máximas de tributação sobre herança no mundo em 2014.**

Fonte: PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 87.

Se compararmos a média do Brasil no estudo internacional feito em 2014 com a média nacional que se pode verificar hoje, em 2021, se observa que a média da alíquota do ITCMD quase dobrou, alcançando 6% (seis por cento). Esta tendência de aumento tanto da alíquota quanto da implementação da progressividade do tributo pelos Estados pode ser compreendida, segundo entendimento de Fernanda de Paula, como consequência do agravamento da crise econômica. Contudo, Carneiro nos adverte que “essa medida foi possível, em grande parte, pela importante mudança jurisprudencial do STF sobre a matéria”<sup>75</sup>.

O mestrando nos revela que até 2013 vigorava o entendimento da impossibilidade de se instituir alíquotas progressivas do ITCMD, pois afrontaria o princípio da capacidade contributiva, o que foi substancialmente alterado a partir do julgamento do RE 562.045/RS, como já retratado acima.

Ilustrando de forma precisa a tendência de imposição de progressividade ao ITCMD no Brasil, Carneiro destacou os Estados que adotavam a progressividade das alíquotas na tributação das heranças até fevereiro de 2018:

---

<sup>75</sup> CARNEIRO, Rogério David. Tributação da Herança no Brasil e sua Relação com a Diretriz Constitucional da Redução da Desigualdade. Tese (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, p. 34-35. 2018.



**Figura 1: Progressividade de alíquotas em 2018.**  
 Fonte em referência na nota de rodapé.<sup>76</sup>

Por todo exposto até aqui em relação ao ITCMD, é inevitável concluir que este imposto é um instrumento ineficaz no Brasil para se combater uma retroalimentação de riqueza acumulada e concentrada em uma classe social diminuta, transmitida entre gerações.

A concentração de renda, como visto, gera pequenas desigualdades econômicas, que se agigantam com o passar dos anos, passando a gerar classes de herdeiros que sequer necessitam trabalhar para adquirir patrimônio, afastando-as geograficamente e culturalmente das classes de pessoas sem qualquer outra escolha se não o trabalho laboral para sobreviver.

Neste sentido, a despeito de a herança ser um direito fundamental por previsão constitucional no Brasil, também tributada através do ITCMD, em observância ao objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais, respeitando-se a *mens legis* do Constituinte Originário de efetivação de uma diretriz de justiça fiscal no desenho do Sistema Tributário Nacional.

De competência dos Estados e Distrito Federal e com uma alíquota máxima de atualmente em 8%, tradicionalmente a tributação de heranças e doações no

<sup>76</sup> CARNEIRO, Rogério David. Tributação da Herança no Brasil e sua Relação com a Diretriz Constitucional da Redução da Desigualdade. Tese (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, p. 34-35. 2018.

sempre foi muito baixa no país, estando comprovadamente entre as menores do mundo e muito inferior à tributação da renda proveniente do trabalho, que hoje possui como alíquota máxima 27,5%.

Ademais, a baixa tributação contribui gradativamente para o excessivo acúmulo de patrimônio e bens que expressem riqueza, o que por conseguinte corrobora com o aumento de desigualdades sociais, que a CRFB/88 se compromete a enfrentar.

Isto posto, neste capítulo se verificou que, apesar da tributação sobre herança ser entendida como um mecanismo fundamental para a redução das desigualdades sociais, o Brasil não o aplica da maneira mais adequada para que se atenda ao seu caráter extrafiscal, se impossibilitando de concretamente reduzir desigualdades por meio da tributação de heranças e doações.

No capítulo seguinte, será abordado com mais precisão como se tributa a renda no Brasil, para que possamos compreender o motivo pelo qual, a despeito dos Constituintes Originários terem consignado na CRFB/88 a possibilidade de criação de um imposto sobre grandes fortunas, até hoje, passados mais de 30 (trinta) anos da sua promulgação, os legisladores não o instituíram, bem como será avaliado se possuímos razões concretas para entender que sua instituição auxiliariam o país na redução das desigualdades.

## **11. TRIBUTAÇÃO DA RENDA**

Como se sabe, houve um tempo na história da humanidade em que os Estados arrecadavam única e exclusivamente com a finalidade de manter seus domínios e poder. Nestes tempos, durante a construção dos primeiros Estados Nacionais europeus governados por monarquias absolutistas, a riqueza estava associada a propriedade de terras, sendo o nobre era aquele que as detinha e lutava pelo seu rei governante nas guerras, sendo ele também beneficiado pelo recolhimento de impostos pelo Estado, dos quais era imune.

Um exemplo deste modelo de tributação medieval é o icônico sistema tributário do Luis XVI (Rei da França e Navarra de 1774 até ser deposto em 1792 durante a Revolução Francesa, sendo executado no ano seguinte), que tinha o



seguinte lema despótico: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”.<sup>77</sup>

Mais adiante na história, a partir da Idade Moderna, a riqueza surge como fruto individualista do atendimento à dinâmica do uso e consumo, resultando na transformação da riqueza em mais riqueza, ou capital, por meio de um processo de acumulação.<sup>78</sup>

Tal compreensão de acúmulo de riqueza como característica do capital é essencial para que se compreenda a intenção do legislador constituinte ao associar o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, pois a partir deste entendimento é que se permite que acréscimos patrimoniais outros além dos derivados do capital e do trabalho sejam considerados na base tributável de renda.

Isto posto, apesar de divergências doutrinárias quanto ao elemento integrante do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, de antemão já se pode afirmar que, em análise ao texto constitucional e disposições infralegais, não há se verifica qualquer norma que defina ser integrante deste conceito a necessária onerosidade ou vinculação do patrimônio anterior da própria pessoa. Em linhas gerais, portanto, o conceito de renda não se limita ao patrimônio existente ou aos frutos do trabalho.

Um exemplo é a justificativa dada para que se possa tributar ganhos na loteria, dada por Bulhões Pedreira, segundo o qual “tais ingressos, assim como a constituição de renda em favor de terceiros e as pensões alimentícias, se classificam como transferências de renda”.<sup>79</sup>

Como bem assevera Fernanda de Paula, a circunstância da fonte de que provém determinado acréscimo não integra o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, sendo mais relevante o ingresso consistente em riqueza nova e que acresça ao patrimônio do seu titular.<sup>80</sup>

Segunda a tabela de progressividade da alíquota do Imposto de Renda para o ano-calendário de 2020, todos aqueles que receberam R\$ 55.976,16 (cinquenta e

---

<sup>77</sup> Programa Nacional de Educação Fiscal. Função social dos tributos. 3ª ed. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2008. P. 13

<sup>78</sup> BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - Por uma efetiva função social do tributo. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 43 n. 169. 2006. P. 148.

<sup>79</sup> OLIVEIRA, Ricardo Martins de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 189.

<sup>80</sup> PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019, p. 140

cinco mil, novecentos e setenta e seis reais e dezesseis centavos), recolheram o tributo com a alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento). Isso significa dizer que tanto aqueles que tiveram uma renda anual de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões) quanto aqueles que receberam R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) no ano de 2020, recolheram o mesmo percentual de seus rendimentos, o que demonstra uma baixa progressividade deste tributo.<sup>81</sup>

Isto posto, a instituição de um novo imposto, especificamente para aqueles que possuem um rendimento anual muito acima da maior parte da população, com novos elementos de caracterização de relação tributária, tais como fato gerador, hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, seria condizente com os objetivos precípuos de se atingir uma justiça fiscal no Brasil?

Ao nos voltarmos para os projetos de lei propostos no país, vê-se que há grande divergência quanto a definição de grande fortuna, chegando a ser completamente diferente entre eles. Em comparação, a PLS 162/1989 caracteriza grande fortuna como o patrimônio superior a R\$ 8.400.000,00 (oito milhões e quatrocentos mil reais), enquanto outros entendem que “grande fortuna” seria a quantia superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), evidenciando a necessidade de se encontrar um consenso quanto a noção de “grande fortuna”.

Um dos principais projetos é o Projeto de Lei nº 277/2008 (“PLP 277/2008”), proposto pela Deputada Luciana Genro, filiada ao PSOL, o qual se encontra atualmente em trânsito perante a Câmara dos Deputados. Neste projeto, os sujeitos passivos do IGF são os detentores de grandes fortunas as pessoas detentoras de patrimônio ou poder aquisitivo acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

A despeito das adversidades conceituais, Luciana Genro alega, ao justificar o projeto, que o mesmo deve ser modificado uma vez que permite que o Imposto sobre Grandes Fortunas seja deduzido do Imposto de Renda, tal como se verá em tópico específico a respeito do tema.

Neste capítulo, portanto, o que se verá é o destaque de pontos importantes quanto ao IGF no Brasil, tanto avaliando o principal projeto de instituição do Imposto

---

<sup>81</sup> Ministério da Economia, Imposto de Renda Pessoa Física – Perguntas e Respostas – Exercício de 2021. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf/pr-irpf-2021-v-1-0-2021-02-25.pdf> > Acesso em: 11 de set. 2021.

Sobre Grandes Fortunas no Brasil, bem como uma breve exposição de algumas experiências internacionais.

### **11.1. PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (“IGF”) NO BRASIL**

Como visto no segundo capítulo deste trabalho, o Imposto sobre Grandes Fortunas é um imposto de competência exclusiva da União, sendo necessária regulamentação por lei complementar, sendo também um imposto direto e pessoal, posto que incidente sobre condições particulares do contribuinte. Em resumo, portanto, não havendo regulamentação do disposto no art. 153, inciso VII, da CRFB/88, o IGF não pode ser efetivamente cobrado.

O que se verifica diante deste cenário é que, na falta de regulamentação do IGF, diversos projetos de lei vêm sendo apresentados periodicamente no Congresso Nacional, todos objetivando a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas.

O que se alega para a apresentação de projetos buscando a instituição do IGF, principalmente, é que sua instituição importaria a implementação da justiça social no país, por meio da justiça fiscal.

As adversidades e oposições, contudo, são vastas. Até o presente momento de confecção deste trabalho, o que se percebe é que a maior parte dos doutrinadores do Direito Tributário de maior prestígio no Brasil integra a corrente dos que criticam uma eventual regulamentação do IGF, apresentando como fundamento argumentos dos mais diversos, dentre os quais a dificuldade prática de sua implementação, que acarretaria em prejuízos ao erário.

Um exemplo dos integrantes desta corrente é Gandra Martins (2008) assevera que a implantação do IGF teria como consequência o desvio dos grandes patrimônios para outros países, pois:

“Desestimularia a poupança, com efeitos negativos sobre o desenvolvimento econômico; geraria baixa arrecadação, criando mais problemas que soluções (nos países que o adotaram, a média da arrecadação correspondeu de 1% a 2% do total dos tributos arrecadados); o controle seria extremamente complexo, com a necessidade de um considerável número de medidas para regulá-lo e fiscalizar a sua aplicação; por fim, poderia gerar fuga de capitais para

países em que tal imposição inexistente” (a esmagadora maioria não tem o IGF)<sup>82</sup>.

Outro fundamento em que se apoiam os críticos da implementação do IGF no Brasil é o suposto potencial de provocar uma fuga em massa de capitais, o que significa dizer que uma grande quantidade de pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, decidiriam levar seu capital para outro país, evitando a carga tributária que seria imposta pelo IGF.

Outros alarmes que fazem os críticos é o de que uma maior tributação não significa necessariamente uma maior arrecadação, bem como o fato de que no país existe uma péssima utilização dos recursos tributários arrecadados.<sup>83</sup>

Em consonância com os óbices deliberativos internos, faz-se necessário observar que há uma notável tendência de revogação do IGF em muitos países, que estão passando a recuar a tributação em razão da baixa arrecadação e alto custo operacional de cobrança.

Neste mesmo sentido, tal como assevera Ives Gandra Martins:

“[...] o volume de arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas não compensa o alto custo operacional de sua administração, fiscalização e cobrança. O Controle seria extremamente complexo, com a necessidade de um considerável número de medidas para regulá-lo e fiscalizar a sua aplicação.”

Inobstante as divergências, impossível afastar da deliberação quanto a discussão de instituição do IGF o debate sobre a forma e modo como ocorre a distribuição de renda no Brasil. Isto porque, em geral, não se costuma ler doutrinadores críticos à implementação do IGF reconhecendo que este imposto foi idealizado pelo legislador constituinte como um possível instrumento de efetivação da justiça fiscal, mediante promoção do bem comum, da igualdade e da justiça social, tal como adverte Aline Ribeiro Mamede.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva. 2001. P. 22-23

<sup>83</sup> LEITÃO, Yan Vinicius Landim Pereira. O Imposto Sobre Grandes Fortunas em Foco: A (In)Viabilidade do Tributo Sob a Perspectiva da Experiência Internacional e de um Brasil em Crise. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2018. p. 51-56.

<sup>84</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 64

Isto porque, como visto no primeiro capítulo, o Brasil ocupa preocupante posição de desigualdade social quando comparado com outros países do mundo por meio de dados oficiais, tais como o Índice de Gini, (vide subitem 1.1 deste trabalho).

Aline Ribeiro Mamede expõe em seu livro um importante estudo feito em 2008 pelo *Boston Consulting Group*, que realizou uma pesquisa “em que se verificou que o Brasil é um dos países cujo número de milionários cresce mais rapidamente no mundo.” Quanto a evolução do número de milionários ela destaca:

“Em 2006, o país tinha cerca de 130 mil milionários e, em 2008, cerca de 220 milionários, representando um crescimento de 70% em um período de 2 anos.

Este grupo, correspondente a cerca de 0,1% da população brasileira, detinha em 2008 um total de 1,2 trilhão de dólares em aplicações financeiras, sem levar em consideração os investimentos patrimoniais tais como imóveis, bens de luxo e etc.”<sup>85</sup>

Ao buscar uma atualização destes números, as evidências são assombrosas. Isto porque a Forbes, uma das mais conceituadas revistas de negócios e economia do mundo, publicou em seu *ranking* de 2021 dos bilionários do Brasil, que 40 (quarenta) pessoas alcançaram este nível econômico durante a pandemia de Covid-19, conforme pesquisa com base nas cotações das ações na bolsa de valores.<sup>86</sup>

Isto posto, torna-se evidente que uma instituição de um tributo como o IGF, canalizado precipuamente para a redistribuição de riquezas e promoção da justiça social, conforme analisado nas razões dadas pelo legisladores do Anteprojeto da Subcomissão de Tributos<sup>87</sup> da Assembleia Nacional Constituinte, para sua criação, o imposto deve estar amparado por uma política tributária justa, em que cada um dos indivíduos possa participar equitativamente com as parcelas de seu patrimônio no financiamento das atividades estatais. Nestes termos, a justiça fiscal passa a ser um pressuposto da justiça social.

---

<sup>85</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas*. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 65

<sup>86</sup> CASTRO, Mariangela. Quem são os 40 novos bilionários brasileiros no ranking 2021. Forbes. Disponível em: < <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/08/quem-sao-os-40-novos-bilionarios-brasileiros-no-ranking-2021/> > Acesso em: 11 de set. 2021.

<sup>87</sup> BRASIL. Assembléia Nacional Constituinte. Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-150.pdf>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

## 11.2. O QUE É GRANDE FORTUNA?

O termo “grande fortuna”, como visto no tópico acima, é um conceito indeterminado, cuja definição se faz essencial para que o legislador possa, por meio de lei complementar, instituir o IGF.

Tal como nos informa Aline Ribeiro Mamede, “todos os projetos de lei conceituam grandes fortunas como a soma de bens e direitos, subtraídos os débitos existentes que ultrapassem um montante estipulado.”<sup>88</sup>

Neste sentido, importante pontuar que alguns dos projetos de lei mais recentes consideram “grandes fortunas” o patrimônio acumulado acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), enquanto os mais antigos consideram patamares mais baixos, como o já mencionado PLP nº 277/2008, que considera o valor de dois milhões.

Neste cenário, evidencia-se a necessidade de definição do amplo debate que ainda se perpetua entre os legisladores brasileiros, para que seja concretizada um consenso majoritário quanto ao significado de “grandes fortunas”, para que então se possa avançar para a definição dos seus elementos.

## 11.3. PROJETOS DE LEI RELATIVOS AO IGF

Em geral, os projetos de lei tendem a definir alíquotas que oscilam entre 0,3% (três décimos por cento) e 5% (cinco por cento), as quais costumam várias com a aplicação de certa progressividade (ficando maiores conforme a riqueza do contribuinte).

Ademais, afastando desde já a alegação de aumento da carga tributária para os brasileiros, todas as propostas relacionam pisos patrimoniais muito distantes da realidade da maioria esmagadora dos brasileiros. Isto porque para ser contribuinte do IGF as propostas vão dos dois milhões já expostos acima, conforme PLP 277/2008<sup>89</sup>, do PSOL ou ainda o PLP 335/2016<sup>90</sup>, do PMDB, chegando até mais de

---

<sup>88</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas*. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 56

<sup>89</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Propostas Legislativas. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/388149>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

<sup>90</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Propostas Legislativas. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2121694>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

cinquenta milhões, como as propostas PLS 315/2015<sup>91</sup>, do PT e PLP 190/2020<sup>92</sup>, do PSL, sendo estes recortes patrimoniais que não afetam a maioria expressiva da população.

Além do recorte pequeno da população brasileira, a maioria das propostas exclui da conta bens como imóveis residenciais da unidade familiar e equipamentos ou espaços usados para trabalho, sendo que muitas delas consideram apenas o patrimônio líquido, descontando-se os valores das dívidas da pessoa.

Destaca-se também o fato de que as propostas mais recentes, elaboradas ainda durante a pandemia, convergem para a ideia de criação de um imposto temporário sobre essas fortunas, sendo seu tempo de duração limitado ao período em que o país estiver assolado pela crise da epidemia global da Covid-19 (PLP nº 38/2020<sup>93</sup>).

Feitas estas considerações, para fins de evidenciar a quantidade de propostas paralisadas no Congresso Nacional que pretendem a implementação do IGF, relaciona-se a seguir todos os 37 (trinta e sete) Projetos de Lei em trâmite, seja na Câmara dos Deputados ou no Senado Federal, o que representa uma média de 1,1 projeto apresentado por ano desde a promulgação da CRFB/88:

<b>Projeto</b>	<b>Onde</b>	<b>Ano</b>
PLP 277/2008	Câmara	2008
PLP 26/2011	Câmara	2011
PLP 48/2011	Câmara	2011
PLP 62/2011	Câmara	2011
PLP 130/2012	Câmara	2012
PLP 2/2015	Câmara	2015
PLP 6/2015	Câmara	2015
PLP 10/2015	Câmara	2015
PLP 11/2015	Câmara	2015
PLS 315/2015	Senado	2015
PLP 281/2016	Câmara	2016
PLP 294/2016	Câmara	2016
PLP 302/2016	Câmara	2016
PLP 324/2016	Câmara	2016

<sup>91</sup> BRASIL. Senado Federal. Atividade Legislativa. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

<sup>92</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Propostas Legislativas. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2258183>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

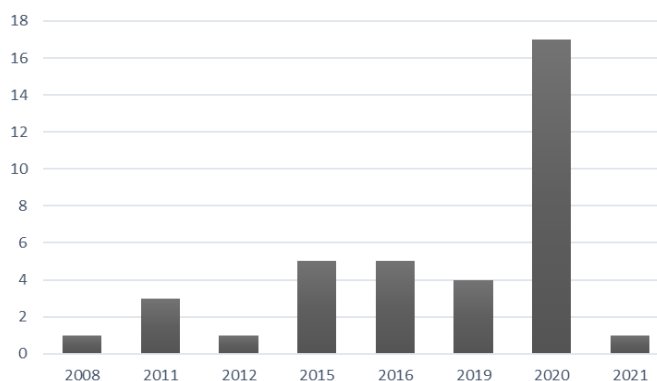
<sup>93</sup> BRASIL. Senado Federal. Atividade Legislativa. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

PLP 335/2016	Câmara	2016
PLP 9/2019	Câmara	2019
PLP 183/2019	Senado	2019
PLP 205/2019	Câmara	2019
PLP 239/2019	Câmara	2019
PLP 38/2020	Senado	2020
PLP 50/2020	Senado	2020
PLP 59/2020	Câmara	2020
PLP 63/2020	Câmara	2020
PLP 77/2020	Câmara	2020
PLP 82/2020	Câmara	2020
PLP 88/2020	Câmara	2020
PLP 95/2020	Câmara	2020
PLP 103/2020	Câmara	2020
PLP 123/2020	Câmara	2020
PLP 188/2020	Câmara	2020
PLP 190/2020	Câmara	2020
PLP 193/2020	Câmara	2020
PLP 201/2020	Câmara	2020
PLP 215/2020	Câmara	2020
PLP 268/2020	Câmara	2020
PLP 924/2020	Câmara	2020
PLP 101/2021	Senado	2021

**Tabela 3: Projetos de Lei para a instituição do IGF em trâmite nas duas casas do Congresso Nacional até o dia 11 de set. de 2021.**

Fonte: elaboração própria.

Pelo que se pode constatar da tabela acima, mais da metade dos projetos atualmente em discussão no Congresso Nacional foram apresentados no curso da pandemia de Covid-19, cujos efeitos se iniciaram no país no primeiro semestre de 2020, o que se evidencia no gráfico a seguir relacionado:



**Figura 2: Número de Projetos de Lei x Ano.**

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).



Assim, com a ressalva das especificidades de cada projeto, o que se pode ter por certeza é que o IGF, se instituído por meio de um destes projetos, terá um fato gerador o patrimônio da pessoa física, apurado anualmente, cujo valor ultrapasse determinado limite.

Cumprido destacar, ainda, que na maioria dos projetos a atualização dos bens é prevista de acordo com a valorização do mercado, enquanto alguns outros definem como fator de atualização a variação do poder aquisitivo da moeda.

Por fim, outro ponto de convergência entre a maioria expressiva dos projetos (com exceção do PLS 100/208) é a contemplação de diversos abatimentos. O PLS 202/89, por exemplo, propõe abatimento de valores pagos a título de Imposto de Renda Pessoa Física, rendimentos em aplicações financeiras, atividades agropastoris, aluguéis e *royalties*, além de lucros distribuídos e ganhos de capital. Já os projetos PLS 50/2008, PLS 128/2008 e PLP 277/2008 propõem abatimento de valores pagos com diversos impostos, sejam eles de competência Estadual ou Municipal, tais como ITR, IPTU, IPVA ou ITCMD, além de gastos despendidos com a administração e conservação dos bens dos contribuintes.

#### **11.4. JUDICIALIZAÇÃO DO IGF**

A problemática quanto a ausência de instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas é tão controvertida que o tema alcançou o judiciário, com a proposição de Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, proposta pelo PSOL, ao argumento de que a CRFB/88 definiu, em seu artigo 153, que caberá ao Poder Legislativo a criação de Lei Complementar para regular o Imposto Sobre Grandes Fortunas.<sup>94</sup>

O referido partido político destaca que o Congresso Nacional incorre em omissão inconstitucional ao se manter silente, por mais de três décadas, quanto a deliberação dos projetos sobre o tema.

Na ação, o Ministro Marco Aurélio se manifestou favoravelmente ao pleito promovido pelo PSOL, consignando que a instituição do imposto no atual cenário de

---

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO nº 55. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5786819> >. Acesso em: 11 de set. 2021.

crise econômica e sanitária se coadunaria com os objetivos fundamentais da República:

"a grave e renitente crise econômica revelada pelo déficit persistente das contas públicas dos entes federados, potencializada em decorrência da pandemia covid-19, constitui obstáculo ao cumprimento dos objetivos contidos no artigo 3º da Carta da República". Este dispositivo trata de objetivo fundamental da República de proporcionar soluções que atendam os requisitos de promover o desenvolvimento nacional.

(...)

Julgo procedente o pedido formulado, declarando estar o Congresso Nacional omissivo na elaboração de lei voltada ao atendimento ao artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, pelo qual 'competete à União instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar'. Passados 31 anos da previsão constitucional, que venha o imposto, presente a eficácia, a concretude da Constituição Federal. Com a palavra, o Congresso Nacional."

Paralisado desde o último voto proferido, o Supremo Tribunal Federal chegou a pautar a ação para julgamento no plenário em 2020, mas foi adiado sem nova previsão de data, após um pedido de destaque do Ministro Gilmar Mendes.

Até o momento em que este trabalho foi finalizado, não havia previsão de retorno da ADO 55 à pauta da Corte.

## 12. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS DO IGF

Como muito bem destacado no trabalho elaborado por Aniele Marcontes, "muitas nações tentaram implantar uma tributação sobre as grandes fortunas, e muitas deixaram sua manutenção em virtude de a arrecadação ser ínfima, porém alguns países as mantêm até os dias atuais".<sup>95</sup>

Neste sentido, serão evidenciados a seguir duas experiências de destaque, constantemente as mais referenciadas em trabalhos acadêmicos sobre o tema, sendo uma delas ainda ativa.

A opção pela escolha da análise da tributação de grandes fortunas na França consiste no fato deste imposto ser exigido desde meados dos anos 1980 no

---

<sup>95</sup> MARCONTES, Aniele. Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil: Um Breve Estudo Comparado Frente à Legislação da Argentina, Uruguai e Colômbia. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense. Criciúma, 2018. p. 40.

país, tendo sido apenas recentemente revogado em 2017, com respaldo nos danos causados pela crise econômica no país.

Já a escolha pela análise do imposto no Uruguai se deu em razão do país, além de vizinho do Brasil, manter o tributo ativo até os dias de hoje, consistindo em rica contribuição para o presente trabalho.

Por fim, desde já se destaca que a experiência internacional demonstra que o tributo sobre fortunas representa parcela muito diminuta das receitas tributárias nacionais, representando 0,2% do PIB da Espanha no ano de 2016, e 0,5% na França, no mesmo ano<sup>96</sup>.

## 12.1. Uruguai

Neste país o Imposto Sobre Grandes Fortunas é conhecido como *Impuesto al Patrimonio*, instituído pela Lei 13.241/1964, o qual preliminarmente tinha caráter transitivo que tem como premissa a incidência sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas e jurídicas, este fora regulamentado no ano de 1989 vigorando até a atualidade. Por fim, vale dizer que é atualmente vigente naquele país.

O surgimento do imposto sobre o patrimônio no Uruguai deu-se através da *Ley nº 13.241/1964*, implementado à época com um caráter transitório, com a previsão de somente um exercício fiscal. A lei estabelecia alíquotas progressivas, incidindo somente sobre as pessoas físicas.

A hipótese de incidência prevista era a existência de patrimônio existente no país. No mesmo ano, a *Ley nº 13.319*<sup>97</sup> estendeu a vigência do imposto para três anos, mantendo-se toda a estrutura anterior. Passados os três anos previstos, a *Ley nº 13.637*<sup>98</sup>, tornou o tributo permanente.

---

<sup>96</sup> BRAGA, João Pedro Loureiro e PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. Observatório de política Fiscal. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-na>> Acesso em: 11 de set. 2021.

<sup>97</sup> URUGUAI. Poder Legislativo. Disponível em: <<https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp1347480.htm>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

<sup>98</sup> URUGUAI. Poder Legislativo. Disponível em: <<https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp9083945.htm>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

Desde a reforma realizada pela *Ley nº 16.736/1996*<sup>99</sup>, o *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, praticamente não sofreu alterações, sendo ele nos dias de hoje incidente sobre o patrimônio líquido, cujos sujeitos passivos são tanto pessoas físicas quanto jurídicas constituídas no Uruguai, que também contribuem com o imposto sobre a renda.

Tal como destacado em Nota Técnica do IPEA, o imposto compôs “entre 4,1% e 6,5% das receitas do governo geral entre 1996 e 2010”, e destacaram ainda que “A arrecadação cresceu de 3,7 bilhões de pesos uruguaios em 1996 para 9 bilhões em 2010 (preços correntes de 2010).”<sup>100</sup>

Cumprе destacar novamente que o Índice Gini revela que as taxas de desigualdade social do Uruguai (39,7) são umas das menores de toda a América Latina, estando muito afrente do Brasil (53,9).<sup>101</sup>

## 12.2. França

(Mamede, 58) Em pesquisa apurada realizada pela Aline Ribeiro Mamede, se observa que o imposto equiparável ao IGF na França (*L'impôt de solidarité sur la fortune*) foi instituído no início da década de 1980, tendo sido popularmente chamado de “Imposto Robin Hood”, posto que o produto de sua arrecadação era destinado a assegurar uma renda mínima para os mais desfavorecidos.<sup>102</sup>

Até o seu último ano de vigência, em 2017, o imposto possu[ia as seguintes configurações:

“tem como contribuintes todas as pessoas físicas, solteiras ou casadas, residentes e não residentes do país, que no dia de 1 de janeiro possuem patrimônio tributável líquido superior ao equivalente a R\$ 2.599.000,00. Esse valor é definido anualmente por lei. O imposto incide apenas sobre a diferença entre o valor total do patrimônio e esse limite mínimo. No caso dos casais separados, cada um declara separadamente o patrimônio, inclusive filhos sob sua

<sup>99</sup> URUGUAI. Poder Legislativo. Disponível em: < <https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp9009488.htm>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

<sup>100</sup> CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 22.

<sup>101</sup> INCOME INEQUALITY, *Gini coefficient*. UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. *Human Development Reports*, 2020. Disponível em: < <http://hdr.undp.org/en/indicators/67106> >. Acesso em: 11, set. de 2021.

<sup>102</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas*. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 57

guarda. Essa medida foi tomada para se evitar a transferência de patrimônio para os filhos menores, cônjuge e/ou companheiro”.<sup>103</sup>

O imposto previa diversas isenções, que tinham por objetivo não afetar investimentos ou geração de empregos, de modo que sua progressividade era pensada para não se aproximar dos limites de uma possível afetação econômica:

“São isentos do imposto os investimentos financeiros realizados na França, bem como alguns bens no exercício da profissão industrial, comercial, artesanal ou liberal. São ainda isentos os objetos da antiguidade, de arte, de coleção, direitos de propriedade artística, literária ou industrial,  $\frac{3}{4}$  do valor de bosques e florestas particulares, bens rurais alugados a longo prazo, títulos do tesouro, valores de capitalização dos fundos de pensão para aposentadoria, rendas decorrentes de acidentes pessoais ou doenças. Ademais, são isentos do IGF as partes ou ações de sociedades comerciais, industriais, agrícolas, artesanais ou liberais.”<sup>104</sup>

Apesar de tamanho rol de possibilidades de deduções, a arrecadação apenas com este imposto se mostrou promissora por muitos anos no país. Como destaca Mamede, em 2007 foi de pouco mais que 4 bilhões de euros, em 2009, o valor foi de quase 4 bilhões de euros e em 2009 foram mais de 3,1 bilhões de euros.

O IGF, como de se esperar, não agradou a todos. Sob a justificativa de ser socialmente justo e economicamente razoável, o governo francês teve que enfrentar duras críticas.

Em 2017, contudo, o imposto foi revogado, diante de uma forte crise econômica que assolou a França, tendo sido justificada em razão da baixa arrecadação do imposto, sob a acusação de ser confiscatório e provocar a saída de recursos do país. Por esta medida, diversas manifestações populares tomaram manchetes de jornais pelo mundo, por meio dos quais se divulgou a alcunha de

---

<sup>103</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 58

<sup>104</sup> MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018. p. 58

“presidente dos ricos” conferida ao presidente Macron pelos manifestantes franceses após a medida de revogação.<sup>105</sup>

### 13. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto até aqui, se verifica que a problemática da desigualdade social possui raízes muito mais profundas do que a mera distribuição econômica desigual entre as classes sociais, bem como o fato de que, quando agravada e perpetuada no tempo entre diversas gerações, corrói todo o sentido de comunidade, uma vez que divide culturalmente o espaço físico onde as pessoas de classes diferentes se relacionam na sociedade, tal como observa o jurista Jessé Souza.

Visando enfrentar este problema, os Constituintes à época da promulgação da CRFB/88 fixaram como um dos objetivos fundamentais da república a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, tal como dispõe o art. 3º, III da CRFB/88<sup>106</sup>.

Contudo, o que se verifica é que, passados trinta anos da promulgação da Carta Constitucional, a observação da realidade social no Brasil frente ao mencionado objetivo fundamental nos dá a amarga sensação de que não avançamos ou, se houve avanço, não foi capaz de alterar a estrutura social de forma significativa, uma vez que uma parcela diminuta da sociedade detém mais da metade de toda a renda do País.

Com este tema em foco, foi analisado o papel de dois tributos no cumprimento de uma pretensa justiça fiscal: o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e o Imposto Sobre Grandes Fortunas.

Ambos os impostos foram escolhidos para a análise deste trabalho em razão da sua característica precípua de atingir um determinado fim social, por meio de sua função extrafiscal, posto que em ambos se observa uma baixa capacidade de arrecadação para que se destinem pretensamente com meros fins arrecadatários.

---

<sup>105</sup> FERNANDES, Daniela. Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxaço dos mais ricos. BBC News Brasil. Disponível em: < <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305> >. Acesso em: 11, set. de 2021.

<sup>106</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa (1988), Título I – DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS, art. 3º, III. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) > Acesso em: 17 de ago. 2021.

Quanto a extrafiscalidade, Roque Antônio Carraza destaca que, observando os limites principiológicos da tributação, a instituição de tributos com funções sociais extrafiscais atribui vantagens ao Estado, que considera “maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos”,<sup>107</sup> uma vez que suprime instâncias burocráticas de gestão de recursos, diminuindo-se, por conseguinte, as despesas públicas na persecução do progresso social e dos objetivos fundamentais da República.

Tal compreensão se coaduna com as observações feitas pelo economista Thomas Piketty, que percebeu uma tendência natural de concentração de renda, se fazendo necessário o emprego de algum esforço direcionado para que a sociedade se torne menos desigual<sup>108</sup>.

Por meio do mecanismo da extrafiscalidade e respeitados os limites e orientações principiológicas, o Estado detém de potencial mecanismo de equilíbrio das condições sociais, sendo instrumento de extrema importância para tentar reduzir ou minimizar as desigualdades sociais, tal como dispõe o art. 3º, III, da CRFB/88.

Contudo, como se observou, apesar da tributação sobre herança ser entendida como um mecanismo fundamental para a redução das desigualdades sociais, diante do seu potencial para tributar parcela de transferência de renda não proveniente de trabalho ou de capital, o Brasil não o aplica da maneira mais adequada para que se atenda ao seu caráter extrafiscal, em razão da baixa progressividade a que está sujeito no país, que limita a alíquota máxima a 8%, uma das menores do mundo, impossibilitando uma efetividade quanto a sua participação nas ações do Estado para reduzir desigualdades por meio da tributação de heranças e doações.

Quanto ao Imposto sobre Grandes Fortunas, o que se observou das experiências internacionais é que, os pontos semelhantes nos países que o acolheram, são quase unânimes que o tributo deva incidir sobre a totalidade do patrimônio, admitida a exclusão de bens de interesse econômico e social, demonstrando um potencial de arrecadação não suficientemente expressivo se

---

<sup>107</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 127.

<sup>108</sup> PIKETTY, Thomas, O capital no Século XXI. Tradutor: DE Bolle, Monica Baumgarten: Intrínseca, 2014. p. 285-300.

observado sob a ótica econômica, mas com notáveis capacidades de destinação de um montante relevante para que, se direcionado a determinado fim social, cumpra sua função extrafiscal.

Neste cenário, baseado na justificativa da necessidade da criação do IGF dada pelo legislador constituinte em 1988, resta evidente que se defina o que se entende por “grandes fortunas” no Brasil para fins de instituição do imposto, para que então se possa avançar para a definição dos seus elementos.

Ademais, uma futura instituição e regulamentação do IGF, por si só, não possui potencial notável ou facilmente observável para impactar o sistema tributário brasileiro, tornando-o mais justo e igualitário.

Entretanto, tanto a natureza do IGF, um tributo que tem sua legalidade consubstanciada especialmente em um ideal de justiça social, quanto o aumento da alíquota máxima do ITCMD, aumentando-se, por conseguinte, sua progressividade, são medidas que tornariam possíveis uma maior redistribuição de riquezas à sociedade.

Isto posto, a adequação das alíquotas de ITCMD e a expansão da sua progressividade, em concomitância com a instituição do IGF, provocam reflexões acerca da extrafiscalidade tributária, tido como instrumento essencial para a concretização do Estado Democrático de Direito, cuja finalidade principal não é a arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, mas a possibilidade de proporcionar benefícios à sociedade, por meio de um sistema colaborativo que se sustentaria no ideal de solidariedade.

## **14. REFERÊNCIAS**

ÁVILA, Humberto, Sistema Constitucional Tributário, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 21.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 58.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária - Por uma efetiva função social do tributo. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 43 n. 169. 2006. P. 148.

BRAGA, João Pedro Loureiro e PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. Observatório de política Fiscal. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/experiencia-internacional->



do-imposto-sobre-grandes-fortunas-na> Acesso em: 11 de set. 2021.

BRASIL, Código Tributário Nacional (1966), DISPOSIÇÃO PRELIMINAR, LIVRO PRIMEIRO, SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, Título I – Disposições Gerais, art. 3º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 de ago. 2021.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891), Título IV – DOS CIDADÃOS BRASILEIROS, art. 72º, §26. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934), Capítulo II – DOS DIREITOS E DAS GARANTIAS INDIVIDUAIS, art. 113, item 20. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

BRASIL, Constituição da República Federativa (1988), Título I – DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS, art. 3º, III. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) > Acesso em: 17 de ago. 2021.

BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1937), DA ORGANIZAÇÃO NACIONAL, art. 23, I, b, §4º. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm) >. Acesso em: 07 de set. 2021.

BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946), Título I - DA ORGANIZAÇÃO FEDERAL, art. 19. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 07 de set. 2021.

BRASIL. Anais do Senado Federal (atas das comissões). Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas da Assembleia Constituinte, p. 202. Disponível em < [http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a\\_Subcomissao\\_De\\_Tributos,\\_Participacao\\_E\\_Distribuicao\\_De\\_Receitas.pdf](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos,_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf) >. Acesso em 07 set. 2021

BRASIL. Câmara dos Deputados. Propostas Legislativas. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/388149>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 97. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) > Acesso em: 06 de set. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Atividade Legislativa. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>>. Acesso em:

11 de set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO nº 55. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5786819> >. Acesso em: 11 de set. 2021.

CARNEIRO, Rogério David. Tributação da Herança no Brasil e sua Relação com a Diretriz Constitucional da Redução da Desigualdade. Tese (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2018. p. 30.

CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 84.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, São Paulo: Atlas, 2012. p. 29.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 22.

CASTRO, Mariangela. Quem são os 40 novos bilionários brasileiros no ranking 2021. Forbes. Disponível em: < <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/08/quem-sao-os-40-novos-bilionarios-brasileiros-no-ranking-2021/> > Acesso em: 11 de set. 2021.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do estado. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 108.

DE ASSIS, Machado. “Comentários da semana”. Publicado originalmente o ‘Diário do Rio de Janeiro’, Rio de Janeiro, 29 de dezembro de 1861 | Obra Completa, Machado de Assis, Rio de Janeiro: Edições W. M. Jackson, 1938.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 2020, p. 36.

GLADWELL, Malcolm. Fora de Série: outliers. Rio de Janeiro: Sextante, 2008. p. 25

INCOME INEQUALITY, Gini coefficient. UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. Human Development Reports, 2020. Disponível em: < <http://hdr.undp.org/en/indicators/67106> >. Acesso em: 28, agosto de 2021.

LEITÃO, Yan Vinicius Landim Pereira. O Imposto Sobre Grandes Fortunas em Foco: A (In)Viabilidade do Tributo Sob a Perspectiva da Experiência Internacional e de um Brasil em Crise. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2018. p. 51-56.

MAMEDE, Aline Ribeiro. A Função Social do Imposto Sobre Grandes Fortunas. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018.

MARCONTE, Aniele. Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil: Um Breve Estudo Comparado Frente à Legislação da Argentina, Uruguai e Colômbia. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense. Criciúma, 2018. p. 40.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva. 2001. P. 22-23

MILL, John Stuart. Princípios de economia política. São Paulo: Nova Cultura, 1996, p. 280-285.

Ministério da Economia, Imposto de Renda Pessoa Física – Perguntas e Respostas – Exercício de 2021. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf/pr-irpf-2021-v-1-0-2021-02-25.pdf> > Acesso em: 11 de set. 2021.

NETO, Celso de Barros Correia. FIQUE POR DENTRO. Sistema Tributário Nacional - Texto Base da Consultoria Legislativa. CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa> >. Acesso em: 29, agosto de 2021.

NOZICK, Robert. Anarquia, Estado e Utopia. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 172-180.

OLIVEIRA, Ricardo Martins de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 189.

PAULA, Fernanda de. A tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019.

PIKETTY, Thomas, O capital no Século XXI. Tradutor: DE Bolle, Monica Baumgarten: Intrínseca, 2014. p. 285-300.

Programa Nacional de Educação Fiscal. Função social dos tributos. 3ª ed. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2008. P. 13

RAWLS, John. Uma teoria da justiça. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

SANDEL, Michael J.. Justiça: o que é fazer a coisa certa? 29ª ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira. 2020. p. 328

SÍNTESE DE INDICADORES SOCIAIS. IBGE, 2020. Disponível em: < <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?=&t=downloads> >. Acesso em: 28, agosto de 2021.

SOUZA, Jessé. Como o Racismo Criou o Brasil. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2021. p. 12-31.

STF; DJ 27/11/2013, Pleno, RE 562.045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel.<sup>a</sup> p/ acórdão Min.<sup>a</sup> Cármen Lúcia, j. em 06/02/2013

Tribunal Superior do Trabalho, – Aula Espetáculo de Ariano Suassuna no TST. Youtube. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=8ieVa2tVPac&t=85s>>. Acesso em: 17 de ago. 2021. 1:04:15.

URUGUAI. Poder Legislativo. Disponível em: <<https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp1347480.htm>>. Acesso em: 11 de set. 2021.

WALZER, Michael. Esferas da justiça: uma defesa do pluralism e da igualdade. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 5.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O QUE É? – Índice de Gini. IPEA, 2004. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28)>. Acesso em: 28, agosto de 2021.

## 15. LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Alíquotas mínimas e máximas do ITCMD em 2021. ....	43
Tabela 2: Alíquotas médias e máximas de tributação sobre herança no mundo em 2014. ....	43
Tabela 3: Projetos de Lei para a instituição do IGF em trâmite nas duas casas do Congresso Nacional até o dia 11 de set. de 2021.....	54

## 16. LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Progressividade de alíquotas em 2018.....	45
Figura 2: Número de Projetos de Lei x Ano. ....	54