

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO DIMINUIÇÃO DA
DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL.**

MARIA CAROLINA BARBOZA DOS SANTOS

Rio de Janeiro – RJ

2019

MARIA CAROLINA BARBOZA DOS SANTOS

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO DIMINUIÇÃO DA
DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Bruno Curi

Rio de Janeiro – RJ

2019

CIP - Catalogação na Publicação

B237 t Barboza dos Santos, Maria Carolina
A TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO
DIMINUIÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL. /
Maria Carolina Barboza dos Santos. -- Rio de
Janeiro, 2019.
59 f.

Orientador: Bruno Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Imposto sobre Grandes Fortunas. 2.
desigualdade social. 3. carga tributária. 4.
regulamentação do IGF. I. Curi, Bruno, orient. II.
Titulo.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

MARIA CAROLINA BARBOZA DOS SANTOS

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO DIMINUIÇÃO DA
DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

RESUMO

SANTOS, Maria Carolina Barboza dos. *A Tributação sobre Grandes Fortunas como diminuição da desigualdade social no Brasil*. 2019. 59 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2019

O imposto sobre grandes fortunas é um tributo previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, é uma norma de eficácia limitada, ou seja, carece da edição de uma lei complementar para produzir todos os seus efeitos. A regulamentação do IGF é uma questão controvertida desde 1989, quando se iniciaram as tentativas de implementá-lo no Brasil. O presente trabalho pretende analisar o significado de “grandes fortunas”, examinar as tentativas de implementação do IGF no Brasil por meio dos projetos de lei complementar submetidos à apreciação do Congresso Nacional, analisar a experiência internacional com a implementação do imposto; e por fim, examinar os impactos financeiros e sociais de uma possível instituição do IGF no Brasil.

Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas; desigualdade social; carga tributária; capacidade contributiva; regulamentação do IGF.

ABSTRACT

SANTOS, Maria Carolina Barboza dos. Taxation on Great Fortunes as a reduction of social inequality in Brazil. 2019. 59 p. (Law Graduation) - FEDERAL UNIVERSITY OF RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2019.

The Wealth Tax is a tax provided by Article 153, of the Brazilian Federal Constitution of 1988, it is a limited effectiveness norm, in other words, lacks the editing of a ancillary law to produce all its effects. The regulation of IGF is a controversial issue since 1989. The present work intends to analyze the meaning of “great fortunes”, to check the attempts to implement the tax in Brazil through bill drafting, to study the international experience with Wealth Tax application; and finally, to check the financial and social impacts of a possible Wealth Tax institution in Brazil.

Keywords: Wealth Tax; social inequality; tax burden; contributive capacity; included in the Wealth Tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO	11
1.1 Contexto geral	11
1.2. Evolução histórica do tributo no Brasil.	16
2. A DESIGUALDADE SOCIAL FRENTE AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.	21
2.1. Princípios constitucionais norteadores da tributação no Brasil.	21
2.2. A desigualdade social e a carga tributária suportada pelas classes menos favorecidas do Brasil.	27
3. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO DIMINUIÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL.....	33
3.1. Contexto histórico da tributação sobre grandes fortunas.	33
3.1.1. A tributação de fortunas na França.	34
3.1.2. A tributação de fortunas na Argentina.	37
3.1.3. A tributação de fortunas na Colômbia.	38
3.1.4. A tributação de fortunas na Alemanha.	38
3.2. A previsão do IGF na Constituição de 1988.	39
3.2.1. Projetos de lei propostos para regulamentar o IGF no Brasil.	40
3.2.2. O que são “Grandes Fortunas”?	48
3.2.3 Da fiscalização referente ao recolhimento do IGF	50
4. CONCLUSÃO.....	53
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

INTRODUÇÃO

Após o “descobrimento” do Brasil, o país foi inserido no sistema português de exploração colonial. Diversos tributos foram cobrados da sociedade brasileira, inicialmente eram decorrentes dos monopólios reais, com o desenrolar da história as finalidades da tributação foram sendo alteradas.

O Imposto sobre Grandes Fortunas foi previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988 com uma finalidade extrafiscal. A *ratio* do imposto é a distribuição de renda, tirar de quem tem mais e dar a quem tem menos, permitindo assim uma diminuição das diferenças e da desigualdade social.

O Imposto sobre Grandes Fortunas é uma norma de eficácia limitada, ou seja, carece da edição de uma lei complementar para produzir todos os seus efeitos. A regulamentação do IGF é uma questão controvertida desde 1989, quando se iniciaram as tentativas de implementá-lo no Brasil.

Sabe-se que tal imposto deve incidir sobre a camada mais privilegiada da sociedade, os detentores de grandes riquezas, por isso, há uma discussão se a sua regulamentação e implementação diminuiria de alguma forma a carga tributária das classes menos favorecidas, mais que isso, se sua existência e regulação possibilitaria a redistribuição de renda em favor das classes mais vulneráveis social e economicamente.

Através do presente trabalho pretende-se analisar a viabilidade da implementação do IGF, as razões pelas quais diversos projetos de lei complementar foram rejeitados, a experiência internacional com a instituição do imposto e o impacto social de uma possível implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil.

Para tal, no primeiro capítulo será traçado o contexto histórico da tributação de maneira geral, bem como será feita uma análise da instituição de tributos no Brasil, desde a chegada dos portugueses até promulgação da Constituição Federal de 1988.

No segundo capítulo, faremos uma análise da desigualdade social que assola o Brasil frente ao sistema tributário brasileiro. Para isso estudaremos (i) os princípios constitucionais norteadores da tributação no Brasil e (ii) a carga tributária suportada pelas classes menos favorecidas do Brasil.

Por fim, no terceiro capítulo faremos uma análise da experiência internacional com a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, analisaremos alguns dos principais projetos de lei complementar elaborados para instituição do IGF, bem como os principais argumentos contra e a favor de se instituição.

Destaca-se que o presente trabalho não pretende esgotar toda a matéria relacionada ao tema e sim delinear o contexto da criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, sua implementação em diversos países, sua instituição através da Constituição Federal de 1988, os projetos de lei complementar apresentados para implementar o IGF, bem como os possíveis efeitos de sua regulamentação e implementação no Brasil.

1. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO

1.1 Contexto geral

O tributo tem origem nas primeiras sociedades, é possível observar o recolhimento de impostos na evolução da humanidade com aspectos diferentes. Mesmo assim, é possível afirmar que o recolhimento de tributos sempre esteve presente na sociedade.

Faremos um breve resumo acerca da história do tributo, com a finalidade de entender os objetivos, os conceitos e as justificativas que regem o tal instituto no século XXI.

Na Mesopotâmia, foram encontrados tabletas de barro datadas de 4000 a.C., que se supões serem registros de pagamento de tributos. Outros escritos datados de 3000 a.C. a 2800 a.C, primeira dinastia do Antigo Egito, indicam que o faraó realizava, periodicamente, uma expedição pelo reino, com o objetivo de cobrar receitas fiscais. (GONÇALVES, 2016, p.10)

Na Bíblia, livro de Gênesis 47:24, há uma descrição que confirmam a existência desses impostos:

“Há de ser, porém, que das colheitas dareis o quinto a Faraó, e as quatro partes serão vossas, para semente do campo, e para o vosso mantimento, e dos que estão nas vossas casas, e para que comam vossos filhos.”

Segundos os textos da Bíblia, era devido a Casa de Deus um dízimo de todos os rendimentos produzidos na terra. (Levíticos 27:30-34):

“Também todas as dízimas do campo, da semente do campo, do fruto das árvores, são do Senhor; santas são ao Senhor. Porém, se alguém das suas dízimas resgatar alguma coisa, acrescentará a sua quinta parte sobre ela. No tocante a todas as dízimas do gado e do rebanho, tudo o que passar debaixo da vara, o dízimo será santo ao Senhor. Não se investigará entre o bom e o mau, nem o trocará; mas, se de alguma maneira o trocar, tanto um como o outro será santo; não serão resgatados. Estes são os mandamentos que o Senhor ordenou a Moisés, para os filhos de Israel, no monte Sinai.”

Para o orador Tullius Cicero (séc. I a.C), o imposto surgiu como pagamento de prestação periódica devida aos vencedores de guerra pelos vencidos, depois de estes serem reduzidos à escravidão.

Schoueri (2018, p. 22), afirma que na antiguidade, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. No entanto, os cidadãos livres não se sujeitavam ao pagamento de tributos. Na Grécia, os tributos diretos apenas eram cobrados dos que não eram livres e dos estrangeiros, na forma de um imposto de capitação (tributo de proteção), mas jamais dos cidadãos livres.

Já Roma republicana, baseava sua força financeira nas prestações dos povos vencidos, lançando mão do direito de pilhagem e da tomada de terra. Quando, em casos de necessidade, a Roma cobrava de seus cidadãos impostos diretos (os chamados “tributum”), eles eram considerados meros empréstimos de guerra, que seriam refinanciados posteriormente por meio das pilhagens de guerra. (SCHOUERI, 2018, p. 22)

Nesse sentido, percebemos que o pagamento de tributo está atrelado a falta de liberdade. Encontramos um exemplo na Bíblia (Mateus 22:17-21):

“Dize-nos, pois, que te parece? É lícito pagar tributo a César, ou não? Jesus, porém, percebendo a sua malícia, respondeu: Por que me experimentais, hipócritas? Mostrai-me a moeda do tributo. E eles lhe apresentaram um denário. Perguntou-lhes ele: De quem é esta imagem e inscrição? Responderam: De César. Então lhes disse: Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.”

A ocupação romana na Judéia (território pertencente a Israel e à Palestina atualmente), era o que havia de mais explorador, a transferência de impostos para Roma era elemento provocador de miséria e fome.

Na Idade Média, o contexto da tributação assume outras cores. O consenso tornava-se palavra de ordem. Reinando o cristianismo medieval, não havia espaço para a submissão ou escravidão. Pelo menos em seu sentido formal, o homem era livre e apenas no exercício de sua liberdade é que havia espaço para contribuições. Em tais circunstâncias, o tributo já não mais poderia ser imposto contra a vontade; era necessário que houvesse um consentimento para a cobrança. (SCHOUERI 2018, p. 23).

Sobre o tema, vejamos o que diz João Luiz Gonçalves¹:

“Com a queda do império romano, assistiu-se a uma fragmentação do poder do Estado, que passou a ser partilhado pelos grandes senhores, proprietários de terra. Estes chegavam a ter seu exército particular; no seu território impunham as regras,

¹ GONÇALVES, João Luiz. **Breve história do imposto**. 2ª edição – Edições Vieira da Silva, 2016, p. 18.

inclusive, no que se refere à cobrança de impostos e, em certos casos, até aplicavam a justiça. Os agricultores, sem dinheiro tinham de entregar ao senhor da terra grande percentagem da colheita, em montantes que variavam de terra para terra e de senhor para senhor. Os impostos eram prestados, essencialmente, em bens e serviços, dada a escassez da moeda. Entre nós existem resquícios destes “impostos”, que se prolongaram até a segunda metade do século XX, como a colônia na ilha da Madeira: os caseiros que trabalham na terra, tinham de entregar ao senhorio uma percentagem dos produtos agrícolas, que podia chegar até 50%, situação que originava muitos conflitos”

Alguns autores consideram que a queda do império romano foi consequência do crescimento da Igreja de Roma, que possuía dioceses, paróquias, mosteiros e conventos espalhados por todos os domínios e que foi, aos poucos, consolidando o seu poder e influência.

Ao longo da Idade Média, a Igreja fomentou um sistema de prestações pecuniárias ou em espécie que se assemelhavam a verdadeiros “impostos”.

Gonçalves (2016, p. 21) expõe que o Estado ficou com um papel residual e que estava praticamente ausente em muitas áreas na Idade Média. Eram as instituições da Igreja que habitualmente se ocupavam da cultura, e do ensino, da assistência humanitária, social e da saúde. Todavia, inúmeras contribuições eram impostas ou incentivadas aos fiéis, tais como: rendas, comendas, dádivas, votos e dízimos em dinheiro ou espécie, taxas pela prestação de serviços religiosos, amplas doações, etc.

O sistema feudal perdurou vários séculos, entrando em crise a partir do século X. Entre as causas da superação do feudalismo, destacamos a insuficiência da produção agrícola e a crise demográfica. Assim, principalmente a partir do século XIV, acentuava-se a decadência da ordem feudal e o processo de centralização do poder, com a formação dos Estados nacionais. A figura do rei tornava-se, aos poucos preponderante, com a centralização político-administrativo-militar, dando origem a uma nova fase histórica; o absolutismo, ou Estado Patrimonial. (CARDOSO, 2014, p. 75)

Pimenta (2009, p. 233) afirma que a partir dos séculos XV e XVI, com a formação dos Estados nacionais e com o crescimento dos Monarcas, estes passaram a deter de maneira mais ativa o controle sobre todo o território do Estado, dos quais os antigos feudos passaram a depender política e militarmente. Nesse período os reis tinham poderes absolutos para cobrar imposto, fazer leis, nomear juízes e generais para toda a nação.

O Estado Patrimonial se desenvolveu até o fim do século XVII e início do século XVIII, na definição de Ricardo Lobo Torres, caracterizava-se pelo financiamento estabelecido basicamente nas rendas provenientes do patrimônio do príncipe. A fiscalidade do príncipe convivia com a do senhorio e com a da igreja, que gozavam da chamada “liberdade estamental.” (CARDOSO, 2016, p. 69)

Como indica a própria denominação, “Estado Patrimonial”, quanto a forma de financiamento da estrutura estatal, imperavam as rendas provenientes do patrimônio do príncipe. Em decorrência disso, a atividade tributária restou relegada ao segundo plano de importância. (CARDOSO, 2016, p. 69)

No século XVIII, temos a consolidação do Estado de Absolutista, em que se consolidou a reconstrução (ou construção) da unidade do Estado e da sociedade, centralizada na figura do rei e na noção de nação, superando-se o *status* anterior, em que o poder político se encontrava fracionado por força dos privilégios detidos pelos estamentos. (CARDOSO, 2016, p.76)

Segundo Cardoso (2016, p. 76), o mercantilismo constituiu-se na doutrina econômica do Estado de Polícia, sendo, em sua essência, nacionalista e intervencionista, auferindo a riqueza do Estado pela quantidade de metais preciosos que acumulava, seja por meio da manufatura ou do comércio. É nesse contexto político e econômico que passaram a ocorrer alterações no sistema de recolhimento, já que também no campo fiscal ocorria a centralização do poder fiscal nas mãos do monarca, com o aperfeiçoamento do aparato arrecadatório, visando a maior eficiência da administração financeira. Nesse sentido, Torres:

“O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao invés de se apoiar nos ingressos ordinários do patrimônio do príncipe. Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade. (...)” (TORRES, 1991, p. 97-98)

Torres (1991, p. 98) afirma que, “o Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras da liberdade humana, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. Constituindo o preço dessas liberdades, por incidir sobre as vantagens auferidas pelo cidadão com base na livre iniciativa, o tributo necessitava de sua limitação em nome dessa mesma liberdade e da preservação da propriedade privada, o que se fez pelo constitucionalismo e pelas declarações

de direitos, antecipados ou complementados pelas novas diretrizes do pensamento ético e jurídico.”

Nesse contexto, surgiu o Estado Liberal, que se caracterizou principalmente pelo não intervencionismo no mundo econômico. A ideia era que o Estado deixasse as iniciativas individuais, a livre concorrência e as leis do mercado funcionarem livremente, restringindo-se a funções básicas como defesa da ordem e da segurança pública. (PEZZI, 2008, p.19)

O liberalismo atribuía ao imposto um caráter neutro, isto é, não via na tributação um meio de modificação da estrutura social e da conjuntura econômica. A finalidade era meramente fiscal, a tal ponto de todos suportarem a mesma carga tributária, sem consideração às características de cada contribuinte².(PEZZI, 2008, p.19)

Segundo Pezzi (2008, p. 22), o reconhecimento de novos direitos fundamentais, com a outorga aos indivíduos de prestações sociais variadas, tais como assistência social, saúde, educação e trabalho, operou a transição das liberdades formais abstratas para as liberdades matérias mais concretas.

No século XX temos surgimento do Estado Social, como fruto da superação ideológica do antigo liberalismo. “o Estado Social assume como tarefa garantir condições materiais para uma existência condigna, afirmando um conjunto de prestações, produzidas ou não pelo Estado, com a marca da deverosidade jurídica” (LOUREIRO, 2008, p. 25)

Com a criação dos Estados Sociais, o “leque” de Deveres Fundamentais se ampliou para impor obrigações tanto aos Estados como aos cidadãos. Esse Estado, que responde aos princípios sociais e de solidariedade, por meio do poder público, terá que assumir funções positivas para a satisfação das necessidades dos cidadãos³. A consolidação dos Estados sociais teve como consequência a participação mais ativa dos cidadãos na vida em sociedade, fez com que contribuíssem para a consecução dos chamados direitos de segunda geração.

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, a percepção de que os deveres estão relacionados a um segundo plano não tem mais razão de ser, haja vista que os cidadãos

² ROSA JUNIOR, Luiz Emydio F.da. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3-5)

³ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. P. 40-41.

não são apenas detentores de direitos, mas também de obrigações. O Estado Democrático de Direito possui como finalidade a solidariedade, cooperação e justiça social.

Nesse contexto, a concepção contemporânea de cidadania fiscal implica o dever de pagar tributos, porém, por outro lado, impõe que esse dever seja exercido nos estritos limites previstos na Constituição. Dentre os princípios constitucionais norteadores da tributação no Estado Democrático de Direito, destaca-se o princípio da isonomia, do não-confisco e da capacidade contributiva, que serão vistos mais à frente.

1.2 Evolução histórica do tributo no Brasil.

Segundo Cardoso (2014, p. 73) o Brasil, após seu “descobrimento”, foi inserido no sistema português de exploração colonial, com a aplicação de sua legislação (conjunto de leis e praxes portuguesas, como as Ordenações Manuelinas, que vigoraram de 1514 a 1603). Nesse momento não havia no país um sistema fiscal. Preocupada tão somente em canalizar bens e rendimentos de suas colônias, a Metrópole passou a buscar a exploração de seus monopólios, por exemplo, mediante o quinto do pau-brasil, considerado o primeiro tributo exigido no Brasil.

Com a criação do regimento fiscal fazendário, determinou-se as obrigações que os provedores deveriam observar. Nesta época tributava-se a exportação, o açúcar, o pau-brasil, o quinto de qualquer metal era pago ao rei (do qual se deduziria a dízima do capitão), entre outros impostos. Diante disso esclarece Cardoso:

“para os donatários poderem sustentar seu estado e a lei da nobreza, eram-lhe concedidas dez léguas de terra ao longo da costa, de um a outro extremo da capitania, livres e isentas de qualquer direito ou tributo exceto o dízimo, distribuídas em quatro ou cinco lotes, de modo a intercalar-se entre um e outro pelo menos à distância de duas léguas; a redizima (1/10 da dízima) das rendas pertencentes à coroa e ao mestrado; o vintena do pau-brasil (declarado monopólio real, como as especiarias), depois de forro de todas as despesas; a dízima do quinto pago à coroa por qualquer sorte de pedraria, pérolas, aljofares, ouro, prata, coral, cobre, estanho, chumbo ou qualquer espécie de metal; todas as moedas d’água, marinhas de sal e quaisquer outros engenhos de qualquer qualidade, que na capitania e governança se viessem a fazer; as pensões pagas pelos tabeliães; o preço das passagens dos barcos nos rio que o pedissem; certo número de escravos, que poderiam ser vendidos no reino, livres de todo o direito, a redizima dos direitos pagos pelos gêneros exportadores, etc.” (CARDOSO, 2014, p. 74)

De acordo com Cardoso (2014, p. 74), nessa época, não se pode falar da existência de um sistema ou organização fiscal propriamente dito. O que existia era a exploração das riquezas naturais pelos portugueses que chegavam à Colônia, com o pagamento dos direitos devidos à

Coroa, confundindo-se recolhimentos de natureza tributária com valores decorrentes dos monopólios reais.

A vinda da família real para o Brasil implicou algumas modificações importantes quanto à tributação, principalmente com a abertura dos portos em 1808. Esse fato determinou novos tributos sobre a importação, sendo fixada a alíquota de 24% na entrada de produtos de qualquer nação em paz e harmonia com o Brasil e diversos benefícios à Inglaterra. (BALTHAZAR, 2005, p. 67)

A percepção sobre a necessidade de estabelecer novos instrumentos de tributação ocorreu quando da nomeação do General Gomes Freire de Andrade como Vice-Rei no ano de 1762. O novo Vice-Rei não só manteve os tributos que eram já cobrados, como instituiu novos sobre produtos, como o ouro, o algodão, o açúcar e a aguardente. Quanto à estrutura para a cobrança desses tributos, não houve maiores diferenças em relação ao que ocorria desde a época do descobrimento, permanecendo a figura dos “rendeiros” como cobradores de impostos. (ALMEIDA, 1969, p. 15)

A forma de cobrar impostos foi de algum modo transformada com a vinda da coroa portuguesa para o Brasil em 1807, que com ela trouxe a sua própria estrutura concernente às obrigações tributárias. Junto com a abertura dos portos brasileiros ao comércio às nações amigas, O Rei Dom João VI promoveu alterações profundas na administração da colônia, de acordo com as demandas do Reino. Dentre as principais medidas estão a criação do Tesouro Nacional e do Banco do Brasil. E isto fez com que a figura do “rendeiro” deixasse de ser necessária. (SARAIVA, 1999, p. 157)

A concentração de poderes na figura do Tesouro Nacional proporcionou à coroa portuguesa o implemento de novas formas de arrecadação, especificamente no tocante aos bens imóveis (construção, transferência de propriedade, etc.) e à importação de bens e produtos. A renda arrecadada na forma de tais tributos destinava-se ao pagamento com as despesas da família Real, e devido a uma estrutura administrativa quase inexistente, e conseqüentemente sem critérios para sua utilização, o dinheiro era constantemente mal-empregado, o que ocasionava uma permanente necessidade de aumento de alíquotas, e criação de novos impostos.

Era igualmente comum a prática da bitributação⁴, ou seja, a cobrança de um mesmo imposto diversas vezes, sob as mais diferentes nomenclaturas. (NEGREIROS, 2000, p. 45)

O liberalismo oriundo dos movimentos revolucionários ocidentais, foram determinantes para a Independência das colônias latino-americanas. O liberalismo entrou nos reinos europeus pela via constitucional, sendo que os reis retornaram ao poder, mas governaram por meio de uma constituição. (BALTHAZAR, 2005, p. 77)

A revolução do Porto em 1820, influenciada por ideias liberais, provocou a volta de D. João VI a Portugal, ficando no Brasil, como príncipe regente seu filho D. Pedro I. A elite brasileira, diretiva dos assuntos econômicos e políticos pressionou o rompimento com Portugal em 7 de setembro de 1822, sob a liderança de D. Pedro I. (BALTHAZAR, 2005, p. 78)

Em março de 1824, foi outorgada a Constituição imperial, a redação da constituição foi incumbida a um conselho formado por membros indicados pelo Imperador D. Pedro I. O sistema tributário constante da Carta de 1824 era de natureza flexível, previa alguns princípios gerais, que gozava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para a instituição de tributos. (BALTHAZAR, 2005, p. 83)

A partir de 1830, foram inseridas novas mudanças na estrutura administrativa para a cobrança de tributos. Em 1831, através da lei datada de 4 de outubro, o Tesouro Nacional foi reorganizado e foram criadas as tesourarias provinciais. A descentralização efetivamente permitia às províncias a criação de seus próprios impostos, distintos daqueles do Estado central. Tal fato fez com que fosse necessário um melhor ordenamento e discriminação dos tributos. (HINRICHS, 1972, p. 121)

A constituição Republicana de 1891, em seu devido contexto histórico, peneirou e aprimorou, de certa forma, as leis fiscais até então vigentes. Houve uma discriminação mais rígida, clara e precisa das rendas tributárias, sobretudo no que tange às competências fiscais, com os tributos da União e tributos dos Estados-membros. (BALTHAZAR, 2005, p. 106)

Somente no ano de 1934, por meio do decreto nº 24.036, ocorreu uma nova reforma do Tesouro Nacional. Esse decreto e a nova Constituição de 1934 buscavam alterar os equívocos

⁴ A bitributação pode ser sucintamente definida como o fenômeno tributário que ocorre quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador.

existentes na Carta de 1891, em especial, a distribuição de competências tributárias, o que levou à separação de Tributos da União, Tributos dos Estados e Tributos dos Municípios. Com a constituição de 1937 e a concentração de poderes nas mãos do Presidente da República, somente ele, autoridade máxima do Estado, estava apto a sancionar, promulgar e fazer publicar toda e qualquer lei. (NEGREIROS, 2000, p. 45)

A Constituição promulgada em 1946, alterou sutilmente a discriminação de rendas. A nova carta passou para competência dos Municípios o imposto de indústrias e profissões, antes sob responsabilidade dos Estados, restabeleceu a contribuição de melhoria, com competência comum para a União, os Estados e os Municípios, e firmou o princípio de participação comum de Estados e Municípios em vários impostos. (BALTHAZAR, 2005, p. 126)

O princípio da capacidade contributiva, derivado da Constituição de 1891, do art. 179, nº. 15, foi mantido na Constituição de 1946. Esta, inaugura a instituição dos princípios da anualidade, anterioridade e legalidade tributárias, constituindo com destaque as “imunidades tributárias, algumas delas denominadas de isenções”, como a imunidade das pequenas glebas rurais, conforme descrito no seu artigo 19, § 1º. (MARTUSCELLI, 2010, p. 4217).

Acontece que, os problemas econômicos, econômicos decorrentes do pós-guerra e os elevados custos de manutenção do aparelho administrativo dos Estados culminaram em elevação das alíquotas e instituição de novos tributos (ALMEIDA, 1969, p. 41).

Segundo Dornelles, (2013, p. 4), a reforma tributária de 1965, elaborada pelo professor Gilberto de Ulhôa Canto, no Governo Castello Branco, ensejava a “redução de impostos”, a instituição de um “sistema de repartição de receitas dos impostos da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios”, e “a substituição dos fatos geradores representados por atos jurídicos por fatos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como renda, consumo e patrimônio”.

Nesse contexto, a proposta de Emenda Constitucional 18/65, é instituída sobre o princípio do Federalismo, na tentativa de reestruturação tributária, culminando na publicação da então Emenda Constitucional n.º 18/65, com uma promessa de uma melhora qualitativa no Sistema Tributário Nacional. (MARTUSCELLI, 2010, p. 4218).

Em 1964 se inicia um período peculiar na história nacional, com o Golpe Militar, no entanto, se iniciam também “reformas significativas nas estruturas políticas nacionais”, que

atinge diretamente a “estrutura tributária então vigente”, com publicação da “Emenda Constitucional n.º 18/65 e, posteriormente, pela publicação do Código Tributário Nacional”. (MARTUSCELLI, 2010, p. 4218).

A autonomia do Direito Tributário tornou-se mais evidente após a EC 18/65 a edição do Código Tributário nacional, em 1966. O CTN inovou, concedendo uma inovação econômica as hipóteses tributárias. O Código conferiu caráter nacional integrado ao sistema tributário, ofereceu racionalidade econômica aos tributos. Trouxe conceitos mais seguros às espécies tributárias (imposta, taxa e contribuição de melhoria), e atribuiu à tributação a função importante de instrumento de política econômica. (BALTHAZAR, 2005, p. 156-157)

A Constituição de 1988, é um símbolo da democracia, fez ressurgir o direito constitucional no Brasil. A referida Carta manteve os princípios gerais da tributação presentes nas cartas anteriores, acrescentando outros, antes implícitos. Dessa forma, a seção correspondente às limitações do poder de tributar foi consideravelmente ampliada. A discriminação de rendas tributárias sofreu consideráveis modificações, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias. (BALTHAZAR, 2005, p. 181)

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, modificou-se, “consideravelmente, a estrutura da distribuição de competências e de distribuições de receitas entre os entes da federação, beneficiando estados e municípios em detrimento da União”, exemplos dessa distribuição de competência dos Estados são dos “impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação)”, sendo integrado em um único imposto, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). (DE OLIVEIRA, 2010, p.39). “Manteve praticamente a estrutura da Emenda Constitucional de nº 18 de 1965”, tanto o IR, como o IPI “continuaram sendo o carro chefe da arrecadação da União e o ICM (que se tornou ICMS), a principal fonte de arrecadação dos estados”. (DORNELLES, 2013, p.07).

O Brasil, em sua Constituição Federal de 1988, escolheu ser uma sociedade livre e democrática, garantindo aos cidadãos as liberdades individuais, sob o Estado Democrático de Direito, bem como, definindo os direitos e deveres dos cidadãos.

No entanto, dados da Receita Federal do Brasil (RFB) do ano de 2015, apontam que 8,4% dos contribuintes de imposto de renda, aqueles que ganham acima de 20 salários mínimos, concentram 46,4% da renda bruta total do país e 59,4% dos bens e direitos líquidos⁵.

As desigualdades socioeconômicas brasileiras são abissais. A concentração de renda no Brasil é uma das maiores do mundo. Segundo dados colhidos do IBGE, pesquisa do PNUD/2004 (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) evidencia a grande disparidade existente na apropriação da renda pelos ricos e pobres: o Brasil figura à frente apenas de países como Namíbia, Lesoto, Serra Leoa. De acordo com o gráfico apresentado pelo IBGE, “os 10% mais ricos apropriam-se de 46,7% da renda sendo de 85 vezes a razão entre ricos e pobres”. (FERNANDES; MELO, 2016, p. 66)

Frente a isso, analisaremos neste trabalho de que forma a tributação sobre grandes fortunas pode impactar na diminuição das desigualdades sociais no Brasil.

2. A DESIGUALDADE SOCIAL FRENTE AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

2.1. Princípios constitucionais norteadores da tributação no Brasil.

Em um Estado democrático de direito, o poder tributário não pode ser exercido de maneira ilimitada, uma vez que a legitimidade intrínseca do auto consentimento, da liberdade e da igualdade, oferecem restrições a esse poder.

As “limitações ao poder de tributar” foram difundidas na Constituição de 1988 por meio de, entre outras, normas conhecidas como “princípios constitucionais tributários”, expressivas de direitos fundamentais e de elementos fundantes e estruturantes do Estado. Não haverá exercícios legítimos de competência tributária quando este afrontar os fins e propósitos fundamentais encerrados nos princípios constitucionais tributários⁶. Segundo as palavras do Ministro Celso de Melo, na Ação Direta de inconstitucionalidade nº 712/DF⁷:

“Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que

⁵ FAZENDA. **Fazenda divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>> Acesso em 16/11/2019

⁶ (CAMPOS, 2017, p. 266)

⁷ STF – Pleno, ADI 712/DF, relator ministro Celso de Mello, j. 7/10/1992, DJ 19/02/1993.

existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.”

Trataremos aqui, especialmente dos princípios diretamente relacionados à justiça tributária e justiça social, quais sejam, os princípios da isonomia tributária (art. 150, inciso II da CF/88) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF/88).

O princípio da isonomia é um dos pilares fundamentais no sistema constitucional brasileiro e é impossível compreender o sistema tributário nacional sem ressaltar a relevância para todo ordenamento. Ele se dirige não apenas a garantir a igualdade de todos perante a lei, mas a igualdade de todos na lei. (CALIENDO, 2017, p. 110).

O seu fundamento constitucional pode ser encontrado no próprio princípio da igualdade, previsto na CF/88 em seu art. 5º, que assim preceitua:

“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:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição. (...)”

O princípio da isonomia tributária está, por sua vez, previsto no art. 150, II da CF/88, que determina:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (...)”

Este princípio proíbe o tratamento tributário desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, possuem a mesma capacidade contributiva. O fundamento deste princípio está na tributação fundada na capacidade econômica de cada contribuinte que influencia sua condição de pagar tributos. (CALIENDO, 2017, p. 111)

O seu sentido é o mais Republicano possível, na medida em que nenhum cidadão pode ser afastado do dever de suportar os encargos públicos e se opõe frontalmente aos regimes sociais anteriores estabeleciam estatutos jurídicos distintos para os indivíduos em razão de seu status social. No modelo Republicano, todos os cidadãos possuem o mesmo status de direitos e

deveres públicos e ninguém pode ser afastado dos encargos ou privilegiado com direitos específicos em uma justificativa legítima. (CALIENDO, 2017, p. 111)

Deve-se realizar a distinção necessária entre a igualdade perante a lei e a igualdade na lei, ou seja, entre o sentido formal e o sentido material da igualdade. A igualdade perante a lei se refere ao tratamento uniforme a ser dispensado entre todos os destinatários da norma jurídica, mas não questiona se na norma jurídica os cidadãos estão recebendo tratamento igualitário. (CALIENDO, 2017, p. 111)

Igualdade na lei é a exigência expressa de que todos sejam considerados livres e iguais, sem distinção de qualquer natureza, impedindo que as pessoas em situação semelhante recebam tratamento de modo distinto. Essa igualdade se expressa de duas formas: (i) como uma cláusula geral de proibição de arbítrio; e (ii) como uma cláusula geral de tratamento equitativo. A cláusula geral de proibição de arbítrio é uma limitação ao poder do Estado em proceder distinções arbitrárias entre pessoas em mesma situação fática. Existe uma violação arbitrária quando o regime de distinção entre duas pessoas não se basear em um fundamento: sério, legítimo e razoável. Se este não for absolutamente necessário, conforme o sistema jurídico e dotado de critérios racionalmente justificável. (CALIENDO, 2017, p. 111)

O princípio da igualdade na lei como uma cláusula geral de tratamento equitativo aparece no texto constitucional por diversas formas como exigência ao Estado de uma ação positiva para inclusão social, regional e econômica. O constitucionalismo moderno descobriu que não basta proibir o Estado de promover um tratamento arbitrário, é necessário igualmente promover o fim da desigualdade existentes por meio de políticas de afirmação e de inclusão social, regional e econômica⁸.

Segundo Canazarro e Porto, a igualdade tributária é um princípio autônomo previsto no art. 150, II da CF/88. Norma que estabelece não apenas um limite ao poder de tributar, mas também um dever de promoção de ideais, como projeção do princípio geral previsto no art. 5º da CF/88, com conteúdo e âmbito de aplicação (significado jurídico) específicos⁹.

Para Uckmar, a igualdade, perante os gravames fiscais, pode ser entendida em sentido jurídico e em sentido econômico – em sentido jurídico, na medida em que estabelece paridade

⁸ (CALIENDO, 2017, p. 111)

⁹ (CANAZARRO; PORTO, 2018, p. 80)

de posição e exclusão de privilégios para contribuintes que se encontrem em situações idênticas; em sentido econômico, na medida em que estabelece o dever de contribuição “em igual medida”, em termos de sacrifício, de acordo com a capacidade contributiva. (CANAZARRO; PORTO, 2018, p. 81/82)

O princípio da igualdade tributária revela-se assim, como uma limitação expressa formal – em relação à aplicação da lei – e material – em relação à elaboração da lei – ao poder de tributar: encontra-se no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; orienta o aplicador da norma; exige a atuação do legislador para igualar pessoas, e inclusive por meio de tratos dispare; e proíbe a utilização de critérios que não estejam em sintonia com o texto constitucional. (CANAZARRO; PORTO, 2018, p. 82)

Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva irrompe como principal meio para a implementação da igualdade, especificamente na área tributária. Isso ocorre porque ele corresponde ao primordial critério autorizador do tratamento desigual no campo tributário.

De acordo com português Faveiro, "um dos elementos ou pressupostos fundamentais da instituição do Estado de Direito Democrático unanimemente invocado e reconhecido como princípio essencial da ordem jurídica - e designadamente da ordem tributária - é também o da igualdade. O autor também se refere que, "embora a justiça do tratamento igual se reporte às pessoas ou aos indivíduos, deve abranger também as coisas, os atos, e os fatos, quando sejam estas realidades que revelem ou constituam a essência da capacidade contributiva. (BUFFON; MATOS, 2015, p. 135)

De acordo com Casalta Nabais, o princípio da igualdade tributária, concretizado mediante a observância da capacidade contributiva significa que, de um lado, ficarão excluídas da tributação aquelas pessoas que não tenham capacidade para contribuir e, de outro lado, que os detentores da capacidade contributiva que possuam a mesma aptidão pagaram os mesmos impostos, o que se denomina de igualdade horizontal. Já os contribuintes que possuam condições diferenciadas pagaram impostos diferentes em termos quantitativos, chamada de igualdade vertical. (BUFFON; MATOS, 2015, p. 137)

Portanto, o princípio da igualdade concretiza-se na seara tributária por meio do princípio da capacidade contributiva, pois, ao mesmo tempo, tratará igualmente quem possui igual capacidade contributiva, e desigualmente aqueles que estiverem com desigual capacidade

econômica. Expresso de outra forma, no campo tributário o princípio da igualdade concretiza-se quando, efetivamente, implementado o princípio da capacidade contributiva. (BUFFON; MATOS, 2015, p. 137)

O princípio da capacidade contributiva procede a uma limitação fundamental a ação tributante do Estado, ao eleger fatos da realidade econômica como únicos fatores relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade. Exclui dessa monta todo e qualquer critério estranho econômico para fins de tributação, tais como sexo, raça, religião, nacionalidade ou qualquer outro fator arbitrário. Trata-se, pois, de um critério fundamental na defesa das liberdades públicas e do direito dos cidadãos. (CALIENDO, 2017, p. 113)

Toda medida que produzir um agravamento da carga tributária de um contribuinte e que não possui um fundamento na capacidade contributiva será considerado como desarrazoado em inconstitucional. Será igualmente se não tiver uma vinculação lógica entre fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamento jurídicos praticados. (CALIENDO, 2017, p. 113)

O objetivo da interpretação constitucional deve ser alcançar um discurso argumentativo coerente, capaz de exteriorizar os vínculos entre texto e contexto; valores e normas; estrutura e função da norma. (CALIENDO, 2017, p. 113)

Para Canazarro e Porto, a capacidade contributiva é identificada como instrumento de justiça tributária, norma que define a prestação tributária com base nas características dos contribuintes, impondo o dever geral - no plano econômico -, político e social, de concorrer ao interesse comum - ou seja, de pagar tributos -, tanto pelo fato de se ter capacidade, quanto em razão desta capacidade. Nesse sentido, vale ressaltar o conceito elaborado por Moschetti, em face da norma prevista da Constituição italiana¹⁰:

“Capacidade contributiva, não é, assim, qualquer manifestação de riqueza, mas apenas aquela com força econômica que deve ser identificada como adequada a concorrer às despesas públicas, à luz das fundamentais necessidades econômicas e sociais previstas na nossa Constituição.”

¹⁰ (CANAZARRO; PORTO, 2018, p. 93)

O princípio da capacidade contributiva está expresso na Constituição de 1988 em seu art. 145, que determina:

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

(...)

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

O dispositivo constitucional preceitua que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, ou seja, este princípio impõe a necessidade de se verificar as condições individuais de cada contribuinte para cumprir o seu dever de pagar tributos. O texto constitucional realça uma antiga distinção decorrente da ciência das finanças entre impostos reais e impostos pessoais. Segundo Caliendo, o princípio da capacidade contributiva seria aplicável direta e tão somente aos impostos pessoais, pois, apenas nestes, é que se pode verificar com segurança a real capacidade individual de suportar a carga tributária imposta. (CALIENDO, 2017, p. 115)

Dispõe o texto constitucional que os impostos pessoais serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Cabe notar que texto constitucional não utiliza o verbo demonstrativo de possibilidade (poderão), mas exige a sua realização presente (serão), de tal modo que a graduação dos tributos é parte do núcleo essencial do princípio da capacidade contributiva. A *contrario sensu* podemos dizer que o imposto pessoal que não respeite a exigência de graduação estará violando o princípio da capacidade contributiva. (CALIENDO, 2017, p. 115)

Segundo Tipke e Yamashita, uma definição da capacidade contributiva tem que considerar que impostos - não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado - apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, existe apenas uma fonte de impostos: a renda. Os princípios da justiça fiscal social precisam dar, assim, uma resposta para qual parte da renda cada contribuinte deve recolher como imposto. Essa questão deve ser respondida por meio de base de cálculo e alíquota¹¹.

¹¹ (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31)

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: Todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31)

Além disso, o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefício previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o Imposto de Renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34)

2.2. A desigualdade social e a carga tributária suportada pelas classes menos favorecidas do Brasil.

Como advertiu Ronald Dworkin a distribuição de riquezas em uma sociedade é produto da sua ordem jurídica, não só em relação às leis que regem a propriedade e as relações para a sua aquisição e transferência, mas também em relação as normas fiscais, previdenciárias e políticas. Deste modo, o combate à desigualdade pode ser compatível com a liberdade individual e a livre iniciativa desde que estas sejam harmonizadas com a justiça social por meio de uma tributação capaz de promover a redistribuição de riquezas. (RIBEIRO, 2015, p. 7)

O combate às desigualdades sociais pela via da tributação se dá não só pela redistribuição de renda, através da introdução de prestações positivas aos mais pobres, a partir de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos, mas ainda pela distribuição de rendas, que não tem propriamente o conteúdo distributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e da tributação sobre as grandes riquezas, a fim de evitar a concentração de renda¹². Deste modo, independentemente das prestações estatais positivas a serem financiadas

¹² Sobre a distinção entre distribuição e redistribuição de rendas, vide: TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional

pelas receitas públicas, a tributação das altas rendas e patrimônios constitui uma forma de fazer dos ricos um pouco menos ricos, o que acaba por assegurar uma maior igualdade social já que esses recursos são destinados a outros segmentos sociais. (RIBEIRO, 2015, p. 8)

Piketty¹³ aponta, com base em dados secundários derivados, por exemplo, das declarações de imposto de renda, que, no esquema global, tem-se observado uma crescente concentração relativa de riqueza. Mais especificamente para o Brasil, embora se aponte que vem diminuindo timidamente o índice de Gini¹⁴, em virtude de políticas sociais de redução de desigualdades adotada na última década, ainda assim o Brasil situa-se entre os países com graves desigualdades socioeconômicas¹⁵. Com base em dados oriundos das declarações do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é possível concluir que há uma forte concentração de riqueza nas camadas mais ricas, com elevadas concentração da distribuição¹⁶. (FERNANDES; MELO, 2016, p. 66)

Os dados apresentados com base em declarações do imposto de renda mascaram graves disparidades econômicas. No Brasil, a legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza não submete às mesmas regras os rendimentos de capital, que são tributados em alíquotas mais baixas¹⁷. As desigualdades socioeconômicas brasileiras são abissais. A concentração de renda no Brasil é uma das maiores do mundo. Segundo dados colhidos do IBGE, pesquisa do PNUD/2004 (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) evidencia a grande disparidade existente na apropriação da renda pelos ricos e pobres: o Brasil figura à frente apenas de países como Namíbia, Lesoto, Serra Leoa. De acordo com o gráfico

¹³ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

¹⁴ O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele 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 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. No Relatório de Desenvolvimento Humano 2004, elaborado pelo Pnud, o Brasil aparece com Índice de 0,591, quase no final da lista de 127 países. Apenas sete nações apresentam maior concentração de renda. (IPEA, 2004)

¹⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira: dados do IRPF 2015/2014. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2016, p. 3.

¹⁶ BRASIL, 2016, p. 14.

¹⁷ BRASIL. Secretaria de Relações Institucionais. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação n. 2. Brasília, DF: Presidência da República, 2010, p. 22-23

apresentado pelo IBGE, “os 10% mais ricos apropriam-se de 46,7% da renda sendo de 85 vezes a razão entre ricos e pobres”. (FERNANDES; MELO, 2016, p. 66)

Como visto no tópico anterior, segundo o princípio da capacidade contributiva, o ônus de manter os serviços públicos deve ser partilhado por todos, de acordo com a possibilidade econômica que cada cidadão tem de contribuir, em outras palavras, o sacrifício fiscal deve aumentar conforme aumenta a renda do indivíduo. O efeito confiscatório da tributação ocorre, então, quando a carga tributária passa a exceder a capacidade contributiva do indivíduo exigindo mais do que pode efetivamente pagar¹⁸.

O problema se mostra bastante sério quando se observa a carga tributária total imposta aos indivíduos, principalmente devido aos efeitos adversos da tributação indireta. Em outros termos, quando se soma a tributação direta, que atinge a renda, com a tributação indireta, que atinge muito fortemente o consumo, sobra muito pouco para se traduzir em efetivo potencial econômico. (BORGES; PEREIRA, 2015, p. 54)

Sobre o tema, vejamos o que diz Alexandre Orion Reginato e Rafael Xavier de Jesus:

“Um bom sistema tributário deve sempre procurar respeitar os princípios de produtividade e de justiça fiscal; em relação ao primeiro princípio, uma boa base tributária dá condições para que a receita possa acompanhar o crescimento da economia; já com referências à justiça fiscal, é fundamental que o sistema tributário almeje gravar o contribuinte segundo a capacidade econômica. No caso brasileiro, isso está, inclusive, determinado pela Constituição Federal no artigo 145. Um sistema tributário deve ser composto basicamente por impostos diretos sobre a renda, patrimônio e riqueza. Um sistema tributário formado quase que exclusivamente por impostos sobre o consumo, com alíquotas elevadas, estará pouco apto para distribuir a carga tributária, levando em conta a chamada capacidade contributiva. Seus efeitos serão regressivos na economia. Dessa forma, o sistema tributário contribui diretamente para uma maior concentração da renda nacional¹⁹.”

É muito importante entender os conceitos de impostos indiretos e regressivos, pois estes são a base das principais críticas ao sistema tributário nacional ao contrário do que muitos pensam, embora as pessoas de baixa renda não paguem imposto de renda, elas pagam proporcionalmente uma carga tributária muito pesada em impostos indiretos que incidem sobre o consumo. Quando alguém vai ao supermercado e compra um produto, aproximadamente de um quinto a um terço do preço deste é de impostos, que são pagos em indiferentemente da renda das pessoas. Como as pessoas de baixa renda costumam gastar toda sua renda em produtos e

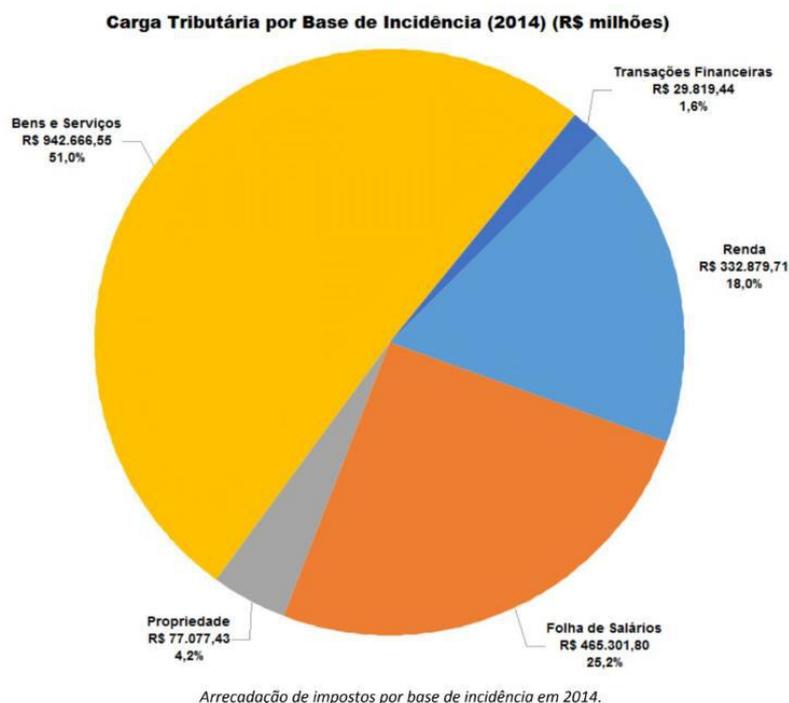
¹⁸ (BORGES; PEREIRA, 2015, p. 53-54)

¹⁹ Disponível em: < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=79ed69cea0c5acff>.> Acesso em: 17/11/2019.

serviços, pois normalmente não há sobras para poupar e investir, o resultado é que as pessoas mais pobres tendem a pagar proporcionalmente mais imposto do que algumas pessoas com renda bem maior. (MATTOS, 2016, p. 116)

Os impostos podem ser diretos, quando é a própria pessoa que faz o recolhimento dos impostos (como no caso do IPVA e do IPTU) ou podem ser indiretos quando os impostos são recolhidos por um mediador, como no caso dos impostos dos produtos do Supermercado (como o ICMS) que são pagos indiretamente pelos estabelecimentos comerciais.

Os impostos podem ainda ser progressivos, quando a sua alíquota aumenta proporcionalmente ao poder de pagamento do contribuinte (como os impostos de renda) ou regressivos, quando o imposto é sempre o mesmo, independentemente se o contribuinte recebe um salário mínimo ou se é milionário (a regressividade é uma característica típica dos impostos indiretos, como aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços). (MATTOS, 2016, p. 112)



A regressividade da carga tributária acontece porque a estrutura do sistema tributário brasileiro está voltada principalmente para tributação do consumo e não da renda, e a quase totalidade da renda disponível das classes mais baixas se destinam ao consumo. Os mais ricos, por sua vez, conseguem poupar boa parte de seus rendimentos, constituindo um patrimônio que é muito pouco tributado no Brasil. (BORGES; PEREIRA, 2015, p. 54)

Segundo Silveira, Guedes e Passos, uma das raízes da iniquidade fiscal no Brasil é a estrutura tributária que atribui maior peso nos impostos indiretos frente aos diretos. A tributação indireta onera mais a população pauperizada, dadas as propensões marginais a consumir distintas entre as famílias e a inadequada seletividade conforme a essencialidade do produto. Assim sendo, a defesa de uma tributação preferencialmente sobre o consumo, com vista a estimular poupança e investimento, deve ser suavizada, uma vez que tende a aprofundar os níveis de desigualdade como as da sociedade brasileira. Como as alíquotas médias incidentes sobre o consumo são praticamente as mesmas nos estratos de renda, e a distância de rendimento entre as classes sociais é elevada no Brasil, não há como escapar do fato de que a tributação indireta reforça desigualdades.²⁰

A carga tributária líquida no Brasil é muito alta, segundo Ministério da Fazenda, o poder público arrecadou em tributos 35,85% do PIB no ano de 2012. Esse percentual não para de crescer. Mas isso não é tudo a se saber sobre a carga tributária atual, resta destacar que a tributação do Brasil é fortemente regressiva, ou seja, os mais pobres e a classe média é que efetivamente paga a conta da manutenção do Estado. (BORGES; PEREIRA, 2015, p. 54)

A carga tributária bruta brasileira está em torno de um terço do produto interno bruto (PIB), ou seja, um terço de toda a riqueza gerada pelo país vai para o governo que decidirá, dentro de limites, o que fazer com esses recursos. Boa parte deste dinheiro volta diretamente para a população por meio de benefício em dinheiro (aposentadoria, pensões, auxílios, entre outros) e outra grande parte é usada para pagar os juros da dívida pública. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) o brasileiro em média trabalhou 151 dias do ano (5 meses) em 2014 só para pagar impostos. (MATTOS, 2016, p. 112)

A própria Receita Federal do Brasil reconhece excessiva carga tributária sobre o consumo em seu relatório, e quando o Brasil é comparado com os países fica em primeiro lugar na tributação sobre bens e serviços (indireta e regressiva), enquanto que a tributação sobre a renda (direta e progressiva) fica bem abaixo da média dos países da OCDE. Enquanto isso, a tributação sobre operações financeiras e sobre a propriedade permanece bastante reduzida. (MATTOS, 2016, p. 112)

²⁰ (SILVEIRA; GUEDES; PASSOS, 2018, p. 13)

Dessa forma, diante de um quadro de carga tributária tão elevada, considerando o peso tanto da tributação direta como da tributação indireta, pode-se concluir que estamos muito próximo de uma situação confiscatória no Brasil. Qualquer aumento na carga tributária tem o condão de atingir fortemente patrimônio do indivíduo.

Delinear um sistema tributário com predominância dos impostos indiretos frente aos diretos em uma sociedade com altos níveis de pobreza e desigualdade é desconsiderar, ou aliviar e até mesmo reverter, o papel redistributivo da política fiscal. (SILVEIRA; GUEDES; PASSOS, 2018, p. 14)

Ocorre que o sistema tributário brasileiro é extremamente injusto, além da regressividade acentuada, há muito pouca transparência, excessiva burocracia, incidência cumulativa de tributos, preponderância da mascarada tributação indireta, tudo isso levando a um sentimento de que a tributação é injusta, verdadeiro confisco por parte do Estado. (BORGES; PEREIRA, 2015, p. 58)

Esse sentimento de injustiça é amplificado pelo baixíssimo nível de contraprestação estatal, em outras palavras, a tributação é injusta e confiscatória quando o tributo não se reveste em serviços públicos de qualidade. Pode-se mensurar o quão injusta é a tributação brasileira pelo tamanho das manifestações populares que ocorreram em julho de 2013, onde centenas de milhares de pessoas clamavam exatamente por melhorias nos serviços públicos, como transporte público, educação e saúde²¹.

Para colocar essa dissintonia entre a tributação e os serviços públicos em números, recente estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação concluiu que "entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade". A pesquisa relaciona a carga tributária do país com IDH que serve de parâmetro para o bem-estar da população. Com uma carga tributária de mais de 36% do PIB o país apresenta o pior IDH (índice de desenvolvimento humano) dentro dos países pesquisados, atingindo 0,730 numa escala que vai até 1. Os três primeiros países do ranking, Estados Unidos da América Austrália e Coreia do Sul apresentam um IDH acima de 0,9 enquanto a carga tributária está pouco acima de 25% do PIB²².

²¹ (BORGES; PEREIRA, 2015, p. 58)

²² (BORGES; PEREIRA, 2015, p. 58)

Para apontar as distorções do sistema tributário brasileiro que implicam prejuízos ao funcionamento da economia, ressalta-se o que a literatura entende por eficiência na tributação. Diferente dos aspectos ligados à equidade, cuja preocupação está relacionada à isonomia entre os contribuintes e à capacidade de pagamento dos mesmos, a eficiência de um sistema tributário relaciona-se à capacidade de o mesmo minimizar as distorções que a tributação pode causar na economia. Nesse sentido, é importante lidar com cada aspecto da tributação levando em consideração a necessidade, em última instância, da sociedade. Isso porque, como esclarecem Orair e Gobetti (2017), a depender dos objetivos e interesses, eficiência e equidade podem, em algumas condições, apontar para caminhos opostos no desenho do sistema tributário que vise melhorar ou corrigir os aspectos ligados à justiça social. (SILVEIRA; GUEDES; PASSOS, 2018, p. 06)

Os níveis de pobreza e desigualdade que marcam o Brasil, não podem continuar sendo desconsiderados na temática do sistema tributário. O período recente testemunhou, entre 2004 e 2014, uma suavização da taxa de pobreza de quase 14 pontos percentuais (p.p.), porém a proporção de pobres ainda é elevada, 6,15%, em 2014, da população. Já a extrema pobreza apresentou uma queda de 4 p.p, atingindo um patamar de 2,51%, em 2014. O índice de Gini considerando a renda domiciliar per capita apresentou comportamento descendente no período recente pelos dados da Pnad, saindo de um patamar de 0,588, em 2003, para 0,517, em 2015, patamar ainda elevado. Em que pese as políticas sociais terem galgado bons resultados em termos de inclusão social, a concentração de renda brasileira é tida como uma das mais elevadas do mundo e, conforme Zockun (2017), o Brasil ocupa a posição 131ª dentre 136 países em que se cotejam a renda do estrato dos considerados 10% mais ricos da população e a renda dos 10% mais pobres. (SILVEIRA; GUEDES; PASSOS, 2018, p. 14)

3. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO DIMINUIÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL.

3.1. Contexto histórico da tributação sobre grandes fortunas.

A existência de tributos sobre o patrimônio remonta a antiguidade e precede a existência de tributos sobre a renda. a doutrina tem apresentado a evolução da tributação geralmente em cinco fases, incidentes sobre fenômenos distintos da manifestação de riqueza, ou seja, sobre: i) o indivíduo (captação); ii) o patrimônio; iii) a despesa individual; iv) o produto do capital; e finalmente, sobre v) rendimento. Apesar desta consideração sobre o retrocesso no modelo

impositivo, esta forma de tributação tem sido considerada exatamente um instrumento moderno de redistribuição de renda impermeável aos planejamentos sobre a renda e a elisão do dever de pagar tributos pelas classes mais ricas da sociedade. (CALIENDO, 2017, p. 150)

Estes atributos foram criados em diversos países europeus. Na França o imposto sobre grandes fortunas é denominado como imposto de solidariedade social, sendo proporcional ao patrimônio do contribuinte. É cobrado daqueles que detém um patrimônio superior a 770.000 euros tendo sido criado em 1981 e entrado em vigor em 1982 durante o governo Mitterand. Posteriormente, foi extinto em 1987 durante o governo de Jacques Chirac e recriado em 1988, novamente por Mitterand. (CALIENDO, 2017, p. 150)

Analisaremos a seguir, a experiência fiscal da França, Argentina, Colômbia e Alemanha com a tributação sobre grandes fortunas, fazendo um comparativo a fim de analisar os benefícios e malefícios de uma eventual instituição do IGF no Brasil.

3.1.1. A tributação de fortunas na França.

O Legislador Constituinte Originário brasileiro de 1988, para criar o Imposto sobre Grandes Fortunas, inspirou-se no modelo francês, que se denominava de *Impôt sur Les Grandes Fortunes*, desde 1982 já inserido em seu sistema tributário.

O *Impôt sur les Grandes Fortunes* foi instituído na França em 1981, com efeitos a partir do exercício fiscal de 1982. Inicialmente, abrangia a propriedade de pessoas físicas e jurídicas, mas em 1984 foi restrito somente ao patrimônio das pessoas físicas.

Em 1986, o imposto era pago por apenas 0,5% das famílias francesas (84.700 famílias) e foi então abolido pelo novo Parlamento conservador. Em 1988, o *Impôt Solidarité sur la Fortune* (ISF) foi reinstituído pelo novo governo socialista nos moldes existentes atualmente. A legislação francesa isenta certos instrumentos de trabalho, os direitos autorais e artísticos e os ativos de importância artística, histórica ou ecológica, bem como coleções e móveis. Assim como todos os países que instituíram o Wealth Tax, na França os ativos do patrimônio previdenciário também estavam isentos²³.

²³ (CARVALHO, 2011, p. 19)

Na França, o ISF chegou a ser popularmente chamado de Imposto Robin Hood, uma vez que o produto de sua arrecadação era destinado a assegurar uma renda mínima para os mais desfavorecidos²⁴.

Na primeira fase, o Governo francês justificou o imposto então criado como: a) socialmente justo, por incidir apenas sobre fortunas superiores a três milhões de francos, a uma taxa progressiva de 0,5% a 1,5% e abranger, tão-somente, cerca de 150.000 contribuintes (1% dos contribuintes do imposto de renda); b) economicamente razoável, por ter como base de cálculo o valor líquido do patrimônio, ou seja, deduzido o valor das dívidas; e c) tecnicamente simples, por ter sido criado por uma lei com apenas dez artigos. (CORSATTO, 2000, p. 99)

O ISF aplicado na França em 2013 abarca patrimônios superiores a 1,3 milhão de euros (depois de uma dedução de 30% para a residência principal), com taxas que variam entre 0,7% e 1,5% para a fatia mais elevada (acima de 10 milhões de euros). Considerando as deduções e isenções, essas receitas são inferiores a 0,5% do PIB. (PIKETTY, 2014, p.781)

Em princípio, um ativo é dito de negócio se o proprietário exerce uma atividade na empresa em questão. Na prática, tal condição é difícil de ser avaliada e fácil de ser contornada, ainda mais porque se adicionaram, ao longo dos anos, outros regimes derogatórios (como os “pactos de acionistas”, que permitem igualmente isenções parciais ou totais do ISF a partir do momento em que o grupo de acionistas se empenhe em conservar sua participação durante um período mínimo). (PIKETTY, 2014, p.781-782)

O ISF francês incide sobre a totalidade do patrimônio, abrangendo, salvo ressalva expressa, a totalidade dos bens móveis e imóveis do contribuinte, a saber, toda propriedade imobiliária – qualquer que seja a afetação do bem –, todo o capital mobiliário – qualquer que seja a sua forma –, bem como a totalidade dos recursos constantes de contas bancárias ou sob a forma de metais preciosos²⁵.

O ISF é devido por qualquer “foyer fiscal”²⁶, com residência na França, cujos ativos, considerados em nível internacional, superem o montante de oitocentos mil euros (em janeiro

²⁴ (MAMED, 2018, p. 56)

²⁵ Disponível em: <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/38477/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas>> Acesso em 23/11/2019

²⁶ Na França, utiliza-se, no âmbito tributário, o termo “foyer fiscal”, que equivale, em inglês, ao “household income”, e, no vernáculo, pode ser entendido como uma unidade familiar concebida para fins de tributação, de modo que, para averiguar se é devido o ISF, por exemplo, não se considera a riqueza de cada membro da família

de 2011), num percentual que varia entre 0,55% e 1,8%. Esta unidade familiar, assim concebida para fins de tributação, inclui os cônjuges e os filhos dependentes (menores de 18 anos), abrangendo tal conceito, ainda, os casais em união civil, que também são tributados conjuntamente. Aqueles que, apesar de não residirem na França, forem proprietários de bens localizados em território francês, igualmente poderão sujeitar-se à incidência do ISF, que será calculado tão somente sobre o valor destes bens; restam excluídos, portanto, os investimentos puramente financeiros. Os bens deverão ser declarados com base no seu valor de mercado e é ônus do contribuinte aferir este *quantum*, a cada ano. Alguns bens, entretanto, são isentos do ISF, como antiguidades e obras de arte²⁷.

Há que se ressaltar, porém, que, assim como ocorreu com o antigo *Impôt sur les Grandes Fortunes*, o *Impôt de Solidarité sur la Fortune* é bastante criticado pelos próprios franceses, que o acusam de ser tecnicamente inadaptado e economicamente nocivo, além de não estar obtendo êxito no alcance de seu objetivo social. É que o ISF acaba por ter um número exíguo de contribuintes, quando consideradas a sua base de incidência e as hipóteses de isenção legalmente previstas. Há, ainda, problemas relativos à fiscalização. Isto porque, como se trata de um imposto declaratório, se, por um lado, é difícil haver fraude sobre as propriedades, registradas ou não registradas, ou sobre os capitais mobiliários, por outro, há formas de riqueza cuja fiscalização e controle são muito complexos, a exemplo das joias. Ademais, diz-se que o imposto leva várias pessoas ricas a deixar a França para se instalar em países que não onerem as fortunas, o que faz com que o governo perca não apenas o montante que seria arrecadado com o ISF, mas também o capital circulante destes cidadãos emigrantes. Por sinal, é ilustrativo mencionar que um senador francês estimou que 843 pessoas deixaram a França em 2006 em razão do ISF, levando com elas riquezas da ordem de, aproximadamente, 2,8 bilhões de euros²⁸.

isoladamente, mas sim as posses do “foyer fiscal” como um todo. Por conseguinte, dois adultos integram um mesmo “foyer fiscal” quando forem casados ou houverem celebrado um pacto civil de solidariedade (PACS), que é um instituto do direito francês que consubstancia uma forma de União civil, uma parceria contratual entre dois adultos, independentemente do sexo. Por outro lado, o solteiro constitui sozinho um “foyer fiscal” e os concubinos representam, cada um, um “foyer fiscal” diferente.

²⁷ Disponível em: <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/38477/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortuna>> Acesso em 23/11/2019.

²⁸ FRENCH wealth tax explained in full. Disponível em: <<http://www.connexionfrance.com/wealth-tax-france-explained-impot-de-solidarite-sur-la-fortune-isf-10573-news-article.html>>. Acesso em: 14 mar. 2011.

Para Pedro Humberto Carvalho²⁹, a implementação do imposto sobre grandes fortunas na França foi satisfatória, uma vez que a arrecadação e o número de contribuintes têm crescido consideravelmente, devido ao aumento do número de ricos e na maior eficiência administrativa. Esse processo de crescimento do número de ricos e da riqueza provavelmente deve estar acontecendo no Brasil, devido ao crescimento econômico recente. Na França, já são mais de 500 mil contribuintes do imposto, e a arrecadação chega a 1,5% das receitas do governo geral.

3.1.2. A tributação de fortunas na Argentina.

Desde 1973, a Argentina possui um Imposto sobre Bens Pessoais, de competência do governo central. Na reforma em que ele foi introduzido, o Imposto sobre Heranças foi extinto. Como o Imposto sobre Bens Pessoais está em vigor há quase quatro décadas, houve muitas modificações na sua estrutura.

A principal se refere à base de cálculo: entre 1973 e 1989 era a riqueza líquida, isto é, o patrimônio deduzido de todas as dívidas e ônus, mas a partir de 1991 passou a ser a riqueza bruta. Atualmente, a Ley 23.966/1991 (e suas modificações posteriores) regula o imposto, o qual grava o patrimônio bruto com alíquotas progressivas entre 0,75% e 1,25% ao que exceder o limite de isenção de 305 mil pesos argentinos (US\$ 72,5 mil). (CARVALHO, 2011, p. 19-20)

A arrecadação argentina com o *Impuesto sobre los Bienes Personales* chegou a 1,2% das receitas do governo em 2009, ou 13% dos impostos diretos sobre pessoas físicas arrecadados no país. Na Argentina é muito baixo o limite de isenção, apenas US\$ 72,4 mil, a alíquota é alta e não há a dedução das dívidas e ônus da propriedade, sendo um imposto sobre a riqueza bruta. (CARVALHO, 2011, p. 34)

Os contribuintes do imposto sobre bens pessoais argentinos são pessoas físicas que possuem patrimônio bruto acima de 305 mil pesos argentinos. Nesse país, conforme Juan Carlos Vicchi, a tributação incide por pessoas de forma individual, e não como família em si³⁰.

Há, assim como o ISF francês, algumas isenções sobre as quais não incidirão o imposto sobre bens pessoais, como, por exemplo, quantias em depósitos em contas pessoais, em fundos

²⁹ (CARVALHO, 2011, p. 34)

³⁰ Disponível em: <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/50342/o-imposto-sobre-grandes-fortunas-no-direito-comparado-e-na-lei-brasileira>>

de pensão ou aposentadorias, propriedade intelectual, quantias localizadas em instituições financeiras submetidas à administração do Banco Central da Argentino, entre outros³¹.

A Argentina tem tornado sua legislação cada vez mais severa e com motivação arrecadatória, e a França tem incrementado cada vez mais a administração do imposto, o que tem levado ao aumento do número de contribuintes. (CARVALHO, 2011, p. 36)

3.1.3. A tributação de fortunas na Colômbia.

A tributação sobre a propriedade é um elemento muito forte no sistema tributário colombiano. Primeiramente, existe o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital (McLure et al, 1989), e desde 1986 há um imposto progressivo e recorrente sobre o patrimônio de pessoas físicas e 23 jurídicas.

Segundo Pedro Humberto Carvalho, o *Impuesto al Patrimonio* foi introduzido em 1986, extinto em 1991, e reintroduzido para o período 2003-2006 para financiar o gasto com o combate às guerrilhas. Em 2007, ele foi prorrogado até 2010, para financiar as situações de calamidade pública decorrentes das chuvas e, finalmente, em 2009, ele foi prorrogado até 2018. Atualmente, o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital tem alíquota de 14% para uma rentabilidade média estimada de 6% ao ano do patrimônio, dependendo do tipo de ativo, cuja rentabilidade é arbitrada anualmente pelo departamento fiscal. Assim, caso se desconsidere o limite de isenção, o imposto teria uma alíquota efetiva de 0,84% sobre a riqueza líquida. Já o *Impuesto al Patrimonio* tem alíquotas de 2,4% ou 4,8% sobre o que exceder a US\$ 1,6 milhão e US\$ 2,7 milhões, respectivamente. As duas versões de tributação da riqueza na Colômbia gravam tanto o patrimônio de pessoas físicas quanto o de pessoas jurídicas, no que exceder ao limite de isenção. (CARVALHO, 2011, p. 22-23)

3.1.4. A tributação de fortunas na Alemanha.

Na Alemanha, o Imposto sobre a Riqueza (*Vermögensteuergesetz*) era de competência dos estados (*Bundesländer*) e em 1996, ele foi declarado inconstitucional pela Suprema Corte Alemã. (CARVALHO, 2011, p. 18)

Nesse contexto Pedro Humberto Carvalho discorre:

“A legislação era bem severa e previa a tributação de ativos de pessoas físicas e jurídicas a uma alíquota de 1% no que excedesse o limite de isenção. Esse limite de

isenção era de US\$ 15 mil para pessoas jurídicas, US\$ 90 mil para pessoas físicas, US\$ 180 mil para casais e US\$ 127,5 mil para sexagenários. Algumas empresas, no entanto, sofriam alíquotas de 0,5% e 0,6%. A base tributária do imposto era enorme, pois abrangia os ativos pessoais e empresariais da terceira maior economia do mundo na época.” (CARVALHO, 2011, p.18)

As principais justificativas para a Suprema Corte ter declarado a inconstitucionalidade do imposto foram duas: em primeiro lugar, os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral, profundamente defasados, e os ativos financeiros eram avaliados a valores de mercado. Logo, havia uma grande iniquidade horizontal entre os possuidores de riqueza imobiliária e os possuidores de riqueza financeira. Em segundo lugar, a tributação direta por meio do Imposto de Renda e do imposto ocasionaria situações de tributação superior a 50% da renda das famílias ou do lucro de pessoas jurídicas, o que seria considerado inconstitucional. O processo avaliatório é um problema na tributação sobre a propriedade na Alemanha porque o país tem uma Lei geral de avaliações que deve ser aplicada a todos os impostos. Para os imóveis, não há novas avaliações desde a década de 1970. (CARVALHO, 2011, p. 18)

Apesar do exposto, Raíssa Albuquerque afirma que o imposto sobre a fortuna passou a ser aplicado novamente, de forma indireta, a partir de janeiro de 2007³²:

“O imposto sobre a fortuna, na Alemanha, foi suprimido em 1997, após a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Tribunal Constitucional Alemão, mas passou a ser aplicado novamente, de forma indireta, a partir de janeiro de 2007, por intermédio de um aumento de 3% na alíquota do imposto sobre a renda, totalizando o percentual de 45% em relação aos indivíduos que auferem mais de duzentos e cinquenta mil euros por ano e aos casais que ganham mais de quinhentos mil euros ao ano. O governo alemão, vale salientar, decidiu não estender tal medida às empresas familiares – que geralmente são tributadas com base na sistemática do imposto sobre a renda –, a fim de resguardar essas pequenas empresas da incidência de impostos adicionais, já que sua existência é fundamental para a recuperação da economia alemã, fragilizada em razão da crise mundial³³. Ademais, profissionais liberais, como médicos e advogados, também não sofreram o referido aumento. Ainda assim, a Alemanha espera arrecadar adicionais cento e vinte e sete milhões de euros ao ano com a cobrança do imposto.”

3.2. A previsão do IGF na Constituição de 1988.

O Imposto sobre Grandes Fortunas está presente no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, que prevê que o imposto deve ser regulamentado por lei complementar. Nos debates pré-constituintes, um grupo de estudos possuía a preocupação de reverter o sistema de tributação progressiva baseado somente sobre a renda dos salários e de autônomos. Naquela

³² (MOTA, 2010, p. 71)

³³ GERMAN coalition agrees to new wealth tax. Disponível em: <http://www.expatica.com/de/news/local_news/german-coalition-agrees-to-new-wealth-tax-29688.html>.

fase, a Comissão Afonso Arinos (Comissão Provisória de Estudos Constitucionais) apresentou projeto no qual estava incluso o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), que inicialmente havia sido feito na Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo e da Associação Brasileira de Direito Financeiro. Após acalorados debates, liderados pelo deputado Plínio de Arruda Sampaio, o imposto foi adicionado ao texto constitucional pela Constituinte de 1988. (CARVALHO, 2011, p. 28)

Segundo Derzi, a Constituição se utilizou na verdade de um imposto já criado há tempos na Europa, e que demonstrou, não ser muito eficiente nem em matéria de arrecadação, nem em matéria de justiça fiscal, que seria um de seus objetivos. O Imposto sobre grandes fortunas que inspirou a Constituição de 1988, com origem na França, foi um imposto criado para atingir o patrimônio líquido de pessoas físicas – na França e na maioria dos países atinge apenas pessoas físicas – com a intenção de realizar uma redistribuição de renda, de forma que os mais pobres pudessem ser atendidos pelo próprio governo. (DERZI, 2005, p. 205)

O imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, é uma norma de eficácia limitada, pois até hoje carece da edição de uma lei complementar para produzir todos os seus efeitos.

Hugo de Brito Machado, que defende a instituição do IGF no Brasil, afirma que a não criação do imposto se dá, única e exclusivamente, por critérios políticos: "*O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem*"³⁴

A regulamentação do IGF é uma questão controvertida desde 1989, quando se iniciaram as tentativas de implementá-lo no Brasil, veremos no tópico a seguir os principais projetos de lei complementar apresentados para regulamentar o art. 153, VII, da CRFB/88.

3.2.1. Projetos de lei propostos para regulamentar o IGF no Brasil.

Conforme Carrazza³⁵ “criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”. Assim,

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Pág. 345.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 245.

observa-se que a Constituição de 1988, no art. 153, VII, apenas previu a possibilidade de a União criar o IGF, através da edição de uma lei complementar, de modo que ele poderá perfeitamente nunca vir a ser instituído.

Mais de duas décadas após a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram apresentados dez projetos de lei com vistas a regulamentar o dispositivo constitucional mencionado, quais sejam, o PLP nº 202/1989, que se encontra pronto para a inclusão em pauta; o PLP nº 108/1989, o PLP nº 208/1989, o PLP nº 218/1990 e o PLP nº 268/1990, todos tramitando junto ao PLP nº 202/1989; o PLP nº 193/1994, o PLP nº 70/1991 e o PLP nº 77/1991, que foram arquivados em fevereiro de 1995; o PLP nº 277/2008, que também está pronto para a inclusão em pauta; e, mais recentemente, foi proposto o PLP nº 26/2011, que foi apensado ao PLP nº 277/2008. (ALBUQUERQUE, 2014)

A primeira iniciativa de instituir o imposto sobre grandes fortunas partiu do então senador Fernando Henrique Cardoso, cujo projeto de lei complementar nº 162, de 1989, foi aprovado pelo Senado e encaminhado à Câmara dos Deputados, onde incorporou emendas no sentido de tributar a fortuna familiar superior a R\$ 4 milhões, isentando o imóvel de residência, instrumentos de trabalho e demais ativos de alta relevância social ou tecnológica, com alíquotas graduais e progressivas em quatro faixas de 0,1%, 0,2%, 0,4% e 0,7%. (SANTOS, p. 11)

O PLP 162/89 foi aprovado em turno suplementar em 6 de dezembro de 1989 e então remetido à Câmara dos Deputados. Na Câmara, várias propostas de instituição do IGF foram apensadas posteriormente³⁶, dando origem ao PLP 202-B/1989. Em geral, os projetos estabeleciam a base de cálculo do imposto, como a riqueza líquida que excedesse a um determinado valor. Apenas para o PLP 268/1990 o cálculo seria a grande fortuna sem nenhuma exclusão³⁷. A forma de tributar os não residentes e a fortuna dos residentes no exterior também variava de projeto a projeto. No caso, a tributação de ativos de empresas estrangeiras em território nacional era a única forma de tributação da pessoa jurídica pelo IGF prevista nos projetos apresentados. (CARVALHO, 2011, p. 28)

Após 11 anos de tramitação, em 2000, houve a análise conjunta do PLP 202-B/1989 pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara (CFT) e pela Comissão de Constituição e

³⁶ PLP 108/89, 202/89, 208/89, 218/90 e 268/90.

³⁷ Esse é o mesmo modelo adotado na Argentina, assemelhando-se mais a um imposto real sobre a propriedade que um imposto pessoal.

Justiça e Redação da Câmara (CCJR). Ficou aprovada a constitucionalidade do projeto pela CCJR, mas ele foi rejeitado no mérito pela CFT. (CARVALHO, 2011, p. 29)

No relatório do CCJR, do ponto de vista técnico, a principal preocupação jurídica era a interpretação literal de “grandes fortunas”, pois entendia-se que o imposto não era passível de tributar somente o patrimônio. Considerava-se “fortuna” como sendo um patrimônio muito valorado e “grande fortuna” como sendo algo ainda maior. Por isso, o relatório da CCJR opinava pelo aumento do limite de isenção do projeto original. Acatando algumas emendas dos deputados e a modificação no limite de isenção, a legalidade do projeto final foi aprovada por maioria pela CCJR no dia 6 de dezembro de 2000. (CARVALHO, 2011, p. 30)

Existiu um embate político-ideológico entre os deputados Francisco Dornelles e Aloizio Mercadante. O primeiro defendia a rejeição da proposta, enquanto o segundo era a favor da regulamentação do IGF. Nesse contexto, Carvalho³⁸ expõe:

“O deputado Dornelles opinava pela rejeição da proposta. Foram vários os argumentos elencados pelo deputado para a inconstitucionalidade do projeto. Seriam: confisco da propriedade por imposto, mesma base de cálculo do IPTU, IPVA e ITR, consistindo em bitributação, irrisória arrecadação e posterior extinção em vários países europeus, desincentivo a poupança e ao investimento, falta de tradição e iniciativa do Executivo federal em tributar a propriedade (como acontecia no ITR), custos administrativos altos etc.

Já a Emenda Substitutiva nº 1, do deputado Aloizio Mercadante na CCJR, por outro lado, defendeu a regulamentação do IGF, ressaltando a elevada desigualdade de renda brasileira, as experiências históricas de tributação da riqueza em vários países europeus no pós-guerra e a bem-sucedida experiência francesa. Ele ainda propôs modificações no projeto original, algumas que foram incorporadas ao texto que foi votado, como a tributação de pessoas jurídicas no exterior com bens no país e a tributação conjunta dos cônjuges e filhos menores. As emendas não aceitas tratavam de uma alíquota maior nos primeiros anos de introdução do imposto, do desconto do IPTU e IPVA no imposto a pagar, alíquotas diferenciadas para ativos produtivos e improdutivos²⁰, participação no capital de empresas fechadas como patrimônio integrante do contribuinte e diminuição do limite de isenção.”

Depois de constatada sua constitucionalidade pela CCJR, o projeto foi rejeitado por maioria pela CFT, em 16 de junho de 1999. O relator, deputado Marcos Cintra, em seu voto vencedor, destacou diversos motivos para a rejeição. Em especial, pesou o fato do Wealth Tax estar sendo abolido em vários países europeus, seu alto custo administrativo e sua baixa

³⁸ CARVALHO, 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, 2016. p. 29.

arrecadação, numa conjuntura macroeconômica e ideológica que enaltecia o investimento direto estrangeiro, os incentivos fiscais, a globalização econômica e a poupança. (CARVALHO, 2011, p. 30)

Após a rejeição do projeto pela CFT da Câmara em 2000, as discussões sobre a regulamentação do IGF reacenderam concomitantemente no Senado e na Câmara dos Deputados em 2008.

O senador Paulo Paim, por meio do Projeto de Lei Senado - PLS 128/2008, propôs a instituição do IGF, com algumas diferenças significativas em relação aos projetos anteriores. O projeto deu atenção especial à avaliação das propriedades, estabeleceu uma alíquota única de 1% acima do limite de isenção e concedeu deduções nos valores efetivamente pagos de IPTU, ITR, ITBI e ITCM. Chama atenção a previsão de multas no caso de omissão ou subavaliação das propriedades e na hipótese de simulação, fraude ou conluio que vise ocultar o verdadeiro titular do bem ou de seu valor. Em oposição à tendência das legislações argentina e francesa, o projeto estabelecia um alto limite de isenção, R\$ 10 milhões, e não abrangia as pessoas jurídicas no exterior com bens no país e os imóveis de residência. (CARVALHO, 2011, p. 30)

O PLS 128/2008 previa a incidência do IGF sobre o patrimônio de pessoa física ou espólio de nacionalidade brasileira (em relação aos bens situados em qualquer país) e de estrangeiros domiciliados no Brasil (em relação aos bens localizados no Brasil).

Como visto, o projeto estabelecia R\$ 10.000.000,00 como limite de isenção, sendo a base de cálculo do imposto obtida mediante declaração anual do contribuinte, facultando à Administração Fiscal utilizar a declaração instituída em legislação de outro tributo, seja para fins de cálculo do crédito tributário, seja para fins de cruzamento de informações e controle.

Em fevereiro de 2010, o relator da Comissão de Assuntos Econômicos, Senador Antônio Carlos Junior, se posicionou pela rejeição do projeto por entender que “apesar de ser louvável o objetivo primordial do PLS, qual seja, a distribuição de renda, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é um retrocesso e não atingirá as metas imaginadas³⁹”.

³⁹ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLS nº 128/2008. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3377619&ts=1567520385000&disposition=inline>> Acesso em 20/11/2019.

Destaca-se que um dos principais motivos para a rejeição do projeto foi a ideia de que a arrecadação se dá em patamares muito pequenos, perfazendo insignificante parcela da carga tributária. O relator afirma em seu parecer que analisando os custos e benefícios da instituição do IGF, verificou-se que ele é um tributo caro demais a administração tributária e que a justiça social buscada pelo autor da proposição pode ser feita de forma muito mais eficiente pelo imposto de renda.

Apenas o senador Eduardo Suplicy foi favorável ao projeto. Para o senador Suplicy, a existência do imposto em vários países europeus e a experiência dos mesmos em diminuir a desigualdade por meio da tributação deveria ser levada em consideração pelo plenário. Foi citada a estrutura de alíquotas de vários países bem como os impactos distributivos que poderiam ocorrer se o imposto funcionasse bem.

Em 09/02/2010, o PLS n. 128/2008 foi rejeitado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, sendo posteriormente arquivado.

Concomitantemente às discussões no Senado, o projeto de lei complementar 277/200840 foi apresentado pelos deputados federais do PSOL, Luciana Genro; Chico Alencar e Ivan Valente, em 23 de março de 2008, recebendo prioridade na sua tramitação. Também, recebeu os apensos: PLP 26/2011, PLP 62/2011, PLP 130/2012 e PLP 48/2011.

O PLP 277/2008, estabeleceu como limite de isenção o valor correspondente a R\$ 2.000.000,00 e previu como contribuinte do imposto as pessoas físicas domiciliadas no país, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país. O referido projeto estabeleceu alíquotas progressivas, variáveis de 1% a 5%, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. Vejamos alguns dos artigos da PLP 277/2008:

“Art 1º O imposto sobre grandes fortunas tem por fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de janeiro de 2009.

Art 2º São contribuintes do imposto as pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país.

⁴⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 277/2008. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>> Acesso em 20/11/2019.

Art 3º Considera-se fortuna, para efeito do Art 1º desta Lei, o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, com as exclusões de que trata o § 2º deste artigo⁴¹.”

Como justificativa para a apresentação deste projeto, os deputados afirmaram que o primeiro apresentado pelo ex-senador e ex-presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, possuía deficiências. A primeira seria a possibilidade da dedução do imposto de renda do valor pago à título de IGF. Tal previsão seria totalmente contrária ao objetivo do IGF – tributar as camadas mais ricas da sociedade brasileira. Segunda: as alíquotas e faixas de incidência estariam desatualizadas, por não apresentarem uma “progressividade suficiente”. Esta assertiva foi reforçada com a apresentação de dados do documento intitulado “Atlas da Exclusão Social” (organizado pelo economista Marcio Pochmann), o qual afirma – neste estudo que - as 5 mil famílias mais ricas do Brasil (0,001%), têm patrimônio correspondente a 42% do PIB, dispondo cada uma, em média, de R\$138 milhões. (SOUZA, 2014, p. 5)

Na Comissão de Finanças e Tributação daquela casa legislativa, o projeto de lei recebeu um parecer favorável do Relator designado, Dep. João Dado. Este trouxe à baila fatos incontestáveis, extremamente favoráveis à implementação do IGF. Mencionou a característica marcante da sociedade brasileira, que é a histórica desigualdade existente na distribuição de renda. Destaca ainda que existe uma retroalimentação, pois junto daquela, há uma concentração de poder, fazendo com que a sociedade tenha cada vez mais dificuldades na conquista da diminuição desta disparidade já mencionada. Como exemplo maior desta união nefasta entre capital e poder, continua, é o IGF, o qual existe na magna carta desde a sua criação sem jamais ter conseguido concretizar-se⁴². (SOUZA, 2014, p. 6)

Pertencente à mesma corrente, Allan Moraes destacou que o IGF é um imposto ideológico e que vários outros países abandonaram sua utilização. Também que, por serem os impostos espécie de tributo não vinculados, a sua implementação no rol de exações não garante que sua receita irá ser aplicada em prol do social. Ou seja, estas verbas seguiriam o destino traçado pelas leis orçamentárias. Assim, não há qualquer garantia de que este imposto

⁴¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n. 277/2008. Parecer do Relator da Comissão de Tributação e Finanças. Dep. João Dado. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=547712&filename=PLP+277/2008> Acesso em 20/11/2019.

⁴² BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n. 277/2008. Parecer do Relator da Comissão de Tributação e Finanças. Dep. João Dado. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=621557&filename=Tramitacao-PLP+277/2008> Acesso em 20/11/2019.

diminuiria a desigualdade de renda existente no país. Aduziu ainda que mesmo que houvesse um destino específico, a arrecadação seria pífia, pois o IGF não possui caráter arrecadatório. (SOUZA, 2014, p. 6)

Por meio de um parecer elaborado em abril de 2010, o relator Regis de Oliveira se posicionou favorável à implementação do IGF no Brasil. Destacou que “A idéia de instituir o IGF não é punir o rico pela acumulação de riqueza, mas sim tornar o nosso sistema tributário mais justo de forma que os pobres paguem menos impostos, os ricos paguem mais impostos sobre a renda. O IGF funcionaria como um imposto complementar ao imposto de renda, para fins de apoio ao combate às desigualdades sociais. Assim, o governo teria mais dinheiro em caixa para investir em saúde, educação, moradia, infra-estrutura, entre outros serviços básicos, destinado ao pobre que sente nas dificuldades do dia-a-dia o descaso político⁴³.”

Atualmente, o PLP 277/2008 se encontra em trâmite legislativo na Câmara dos Deputados, a ele estão apensados os seguintes projetos: PLP 26/2011; PLP 62/2011, PLP 9/2019; PLP130/2012; PLP 48/2011; PLP 2/2015; PLP 6/2015; PLP 10/2015; PLP 281/2016; PLP 294/2016; PLP 294/2016; PLP 302/2016; PLP 324/2016; PLP 335/2016; PLP 205/2019 e PLP 239/2019.

Os projetos de lei propostos por deputados e senadores desde 1989 apresentam uma certa similaridade entre si. Possuem poucos artigos, poucas medidas antievasivas e texto simples, onde muitas vezes as diferenças se encontram apenas na estrutura de alíquotas e no limite de isenção. O estabelecimento do limite de isenção é um fator muito importante, pois a alíquota efetiva do imposto é fortemente influenciada por ele. Quanto menor o limite de isenção, maior será a efetividade do imposto e menor o incentivo à transferência da titularidade da propriedade. Um menor número de alíquotas também inibe a transferência da propriedade, como forma a ser tributado por uma faixa menor. (CARVALHO, 2011, p. 32)

⁴³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n. 277/2008. Parecer do Relator da Comissão de Tributação e Finanças. Dep. Regis de Oliveira. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=760702&filename=Tramitacao-PRL+1+CCJC+%3D%3E+PLP+277/2008> Acesso em 20/11/2019.

A tabela a seguir faz uma comparação entre alguns dos principais projetos apresentados para regulamentar o Imposto Sobre Grandes Fortunas:

Projeto de Lei	Riqueza Mínima para Tributação Efetiva > 0,5%	Riqueza Mínima para Tributação Efetiva > 1%	Tributação do Imóvel de Residência	Avaliação dos Imóveis	Medidas Antievasivas
PLP 162/1989	R\$ 56 milhões	R\$ 400 milhões (0.93%)	Isento até R\$ 2,8 milhões	Autoavaliação	Pessoa Jurídica solidariamente responsável se constituída para dissimular o real proprietário. Bem não declarado supõe-se adquirido com rendimento sonogado do IR
PLP 202-B/1989	R\$ 41 milhões	nunca	Isento até R\$ 666 mil		
PLP 26/2011	R\$ 8 milhões	R\$ 12 milhões	Sem Alívio	Base do IPTU ou ITR	Multa de 50% subavaliação; Multa de 100% para omissão do bem; Multa de 150% na ocultação do titular do bem ou de seu valor.
PLS 128/2008	R\$ 20 milhões	R\$ 200 milhões (0.95%)	100% Isento	Valor Venal com fator obsolescência	
PLS 534/2011	R\$ 7.5 milhões	R\$ 19 milhões	Isento até R\$ 1 milhão	Base do IPTU ou ITR	Não Mencionado
PLP 277/2008	R\$ 4 milhões	R\$ 8 milhões	Sem Alívio		
PL 950/2011	R\$ 18.5 milhões	R\$ 57 milhões	Desconto de 30% limitado a R\$ 300 mil		
PLP 62/2011	R\$ 8 milhões	R\$18 milhões	Isento até R\$ 600 mil		Responsabilidade solidária em caso de ocultação do titular ou subavaliação

Fonte: Câmara dos Deputados e Senado Federal

“Como se vê, as diferentes estruturas de alíquotas geram diferentes níveis de tributação efetiva. Para o PLP 26/2011, PLS 531/2011 e PLP 62/2011, riquezas pessoais a partir de R\$ 7,5-8 milhões começavam a ser tributadas efetivamente em mais de 0,5%. No caso do PLP 277/2008, fortunas acima de R\$ 4 milhões já seriam tributadas a 0,5%. Os outros projetos restantes exigiam um nível de riqueza bem mais alto para se chegar à efetivação de 0,5%; sendo entre R\$ 18,5 milhões e R\$ 20 milhões para os PL 950/2011 e PLS 128/2008 e acima de R\$ 40 milhões para os PLP 162/1989 e 202-B/1989. A tributação efetiva maior que 1% parece ser factível no PLP 277/2008, pelo qual fortunas acima de R\$ 8 milhões já começam a sofrer esse nível tributação”. (CARVALHO, 2011, p. 32)

“No caso do alívio dado aos imóveis de residência, quase todos os projetos o concediam, chegando o PLS 128/2008 a isentá-los totalmente. Sobre a avaliação dos imóveis, os projetos foram evoluindo. Os primeiros determinavam a autodeclaração do contribuinte, e os seguintes como sendo a base de cálculo do IPTU ou ITR. O valor venal já seria um critério mais restrito que a base de cálculo, pois esta última é o montante que incide a alíquota do IPTU e pode incluir

descontos, limites e isenções concedidos pela administração municipal. Por fim, as medidas antievasivas estão presentes em seis dois oito projetos elucidados. Nos projetos iniciais a restrição era vaga, apenas relatando que pessoa jurídica seria solidariamente responsável caso fosse constituída para sonegar o IGF e que os bens não declarados seriam presumidos como sendo adquiridos com rendimentos sonegados do Imposto de Renda. Nos projetos mais recentes, aplicam-se multas para casos de subavaliação e ocultação do bem e do seu proprietário.” (CARVALHO, 2011, p. 33)

3.2.2 O que são “Grandes Fortunas”?

Como já exposto, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, VII, outorgou competência à União Federal, mediante lei complementar, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas.

A primeira dificuldade encontrada para instituir o IGF é a de estabelecer o que é grande fortuna, quais fortunas podem ser consideradas tributáveis, uma vez que a constituição não traz qualquer explicação para o termo. Como visto no tópico anterior, este paradigma se mostra longe de ser solucionado, haja vista que tanto a doutrina quanto os projetos de Lei Complementar apresentados divergem grandemente na conceituação de “grandes fortunas”. Nesse sentido, Celso Ribeiro e Ives Gandra da Silva Martins (1990, p.269) esclarecem que:

“O tributo apenas permitirá a incidência sobre “grandes fortunas”, nem mesmo podendo incidir sobre “fortunas” que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna estarão a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito.”

Muitos juristas, partindo do ponto de vista literal, colocam que “fortuna seria maior que riqueza e grande fortuna seria maior que fortuna, tendo, portanto, o IGF um universo de tributação muito restrito”. (CARVALHO, 2011, p. 28)

Ainda sobre a definição de “grandes fortunas”, Ives Gandra da Silva Martins⁴⁴ expõe o seguinte:

“O próprio nome do imposto é curioso. O imposto incide sobre ‘grandes fortunas’. Uma ‘grande fortuna’ é mais do que apenas uma ‘fortuna’. Já ‘fortuna’ é maior do que

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Imposto sobre grandes fortunas**. Gazeta Mercantil, publicado em: 20 de fevereiro de 2008.

‘riqueza’. Ora, se o tributo incidisse apenas sobre grandes fortunas, deixando de fora ‘fortunas normais’ e ‘riquezas normais’, poucos seriam os contribuintes sujeitos a ele. E, se viesse a incidir sobre qualquer valor de expressão, fora daquilo que, pelos padrões econômicos, constitui uma ‘grande’ (o adjetivo é relevante na lei) ‘fortuna’, seria inconstitucional.”

O deputado Juarez Marques Batista, define grande fortuna no projeto de Lei Complementar nº 108/1989, como “a soma dos valores dos bens e direitos de uma pessoa física, deixados aos dependentes, que ultrapassem o equivalente a 2.999.999 bônus do Tesouro Nacional, fixa as alíquotas”⁴⁵.

Já a deputada Luciana Genro, por sua vez, no projeto de Lei Complementar nº 277/2008, conceitua o mesmo ponto como sendo “o conjunto de todos os bens e direitos situados no país ou no exterior que integrem o patrimônio do contribuinte”, ressalvadas determinadas exceções como instrumentos utilizados em atividades que gerem rendimentos de trabalho autônomo ou assalariado de até R\$ 300.000,00; objetos antigos, de coleção ou arte; e objetos cuja posse seja considerada de alta relevância social, econômica ou ecológica pela lei. Isso serve para ilustrar quão díspares são as definições e quão necessária é a regulamentação.

Em trecho extraído do Projeto de Lei Complementar nº 208/1989, proposta para regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas, o Deputado federal Antônio Marques da Silva Mariz justificou a criação do IGF da seguinte forma:

Ao propor a criação do imposto, denominando-o das "grandes fortunas", o que se pretendeu foi fixar desde logo seus limites conceituais. Impedir que se transformasse, pela regulamentação legal, em tributo sobre as pequenas fortunas ou sobre os pequenos patrimônios líquidos. Evitar que tivesse o mesmo destino e sofresse as mesmas distorções do imposto de renda, incidente hoje mais sobre salários e honorários do trabalho autônomo, do que sobre os ganhos e rendimentos do capital⁴⁶.

Apesar de já terem sido realizados levantamentos a respeito da distribuição de renda na sociedade brasileira, ainda não é possível delimitar uma quantia que defina grandes fortunas. Para tanto, faz-se necessário um estudo mais complexo, detalhado e específico no que diz respeito ao acúmulo de bens, de tal maneira que os excessos e as precariedades fiquem bem delimitados a fim de evitar injustiças sociais e a neutralização de determinados direitos fundamentais.

⁴⁵ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21475>>. Acesso em: 17/11/2019.

⁴⁶ Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD12DEZ1989.pdf#page=102>>. Acesso em 17/11/2019.

3.2.3 Da fiscalização referente ao recolhimento do IGF

Como visto no tópico anterior, um dos principais motivos da não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas até hoje é a ideia de que sua implementação demandaria uma fiscalização de alto custo. Nesse sentido foi o voto do Senador Antônio Carlos Junior quando se discutia o PLS 128/2008:

“Como dito na justificção, outros países adotam ou já adotaram o tributo. Contudo, seus resultados não foram satisfatórios. Como nos lembra o jurista Ives Gandra da Silva Martins (O imposto sobre grandes fortunas. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1697, 23 fev. 2008), as vantagens do tributo são duvidosas e, por isso mesmo, a esmagadora maioria dos países não o adotou. Os que adotaram criaram tantas hipóteses de exclusão que, ao longo do tempo, deixou de ter qualquer relevância, pois o volume da arrecadação termina por não compensar o custo operacional de sua administração, fiscalização e cobrança⁴⁷.”

Ives Gandra Martins e Rogério Gandra Martins⁴⁸, com base nas experiências internacionais, acreditam que, caso o IGF fosse instituído, a fiscalização efetiva sobre a fiscalização do imposto seria difícil, devido ao alto custo de manutenção da máquina fiscalizatória e arrecadatória:

“Como exemplos no mundo podemos citar a França (já analisada); Alemanha (criado em 1922, mas declarado inconstitucional em 1995); Estados Unidos, Canadá, Inglaterra e Austrália que estudaram a viabilidade mas concluíram por não instituir pelo baixo volume de arrecadação, alto custo na cobrança/administração, mesmas razões que levaram Itália, Irlanda e Japão a instituir o tributo, mas revogá-lo posteriormente; Espanha: adotou o tributo em 1977. Em 2008, o tributo é suprimido, pois não alcança os objetivos, mas devido à profunda crise europeia é restabelecido como fonte arrecadatória provisória para os anos de 2011-2015; Suíça: alíquotas extremamente baixas, não passando de 1% e não representando significativo impacto tributário na carga fiscal global”.

Ocorre que esses argumentos não se sustentam, uma vez que o Brasil possui um excelente aparato de informatização, sendo a Receita Federal do Brasil uma referência internacional:

“A RFB ganhou o Prêmio à Inovação na Administração Tributária 2011, concedido pelo CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias), pela implementação do “e-Processo – Processo Administrativo Digital. O prêmio existe desde 2009 para reconhecer as boas práticas inovadoras que contribuam com o alcance e a consolidação dos atributos necessários para uma administração tributária sã e eficaz, como integridade, transparência e eficiência.

⁴⁷ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLS nº 128/2008. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3377619&ts=1567520385000&disposition=inline>> Acesso em 20/11/2019.

⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra, e; MARTINS, Rogério Gandra. O Imposto sobre Grandes Fortunas. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto_sobre_grandes_fortunas.pdf> Acesso em 20/11/2019

“A conquista representa o reconhecimento internacional da capacidade de a RFB se modernizar e se adequar aos novos desafios do século XXI. E representa o reconhecimento do esforço de uma equipe que conseguiu transformar um sonho em realidade”, comemora João Paulo Martins da Silva, supervisor geral do e-Processo. Para a avaliação foram levados em conta: os benefícios em termos de melhora na percepção da sociedade da qualidade do serviço e da imagem da administração tributária; o custo e a redução do tempo despendido pela administração tributária na execução de seus processos internos e pelos contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias (desde que essa redução não afete negativamente a eficiência e a eficácia da administração tributária); a melhora nos resultados, como consequência, entre outras coisas, de um aumento em controles qualitativos e eficazes para um melhor cumprimento voluntário das obrigações tributárias.”⁴⁹

O IGF é um imposto declaratório. Cabe ao contribuinte a responsabilidade de declarar o valor dos seus bens e direitos. Aliás, ele já o faz na declaração de rendimentos anual. Assim como o IRPF é processado, o IGF também o seria, gerando um banco de dados de informações estatísticas que permitiram aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil o controle e acompanhamento, para efeitos de fiscalização, do patrimônio declarado e da sua evolução. O trabalho fiscal, promovendo o cruzamento de dados entre declarações permitiria também a identificação de movimentações patrimoniais suspeitas, ou seja, daqueles contribuintes que, na tentativa de fraudar o fisco, tentassem transferir seu patrimônio para outrem. Atualmente, controle semelhante é possível para efeitos de fiscalização do imposto incidente sobre os ganhos de capital com a alienação de bens e direitos. Os cartórios informam ao fisco, anualmente, os registros de imóveis. O cruzamento destas informações com o patrimônio declarado e com o valor do imposto permite identificar os casos sujeitos ao recolhimento e não submetidos à tributação, aplicando-lhes as sanções legais e tributárias cabíveis. As doações entre terceiros também constam da declaração do IRPF e estão sujeitas a controle semelhante. O mesmo procedimento pode ser adotado em relação ao IGF. Se é possível com o IRPF, também o será para o IGF⁵⁰.

Dessa forma, considerando que o Brasil possui um aparato fiscalizatório bastante eficiente, com fácil comunicação entre a Receita Federal, bancos, cartórios e demais entidades que influem no sistema financeiro nacional, bem como com a tendência de integração das informações fiscais entre União, Estados e Municípios, não se sustenta o argumento de que a

⁴⁹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Prêmio à Inovação na Administração Tributária. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/receita-federal-premiada-1/ano-2011/premio-a-inovacao-na-administracao-tributaria>> Acesso em 20/11/2019.

⁵⁰ SINDIFISCO NACIONAL. Nota Técnica nº 19. Imposto sobre Grandes Fortunas Uma oportunidade de Maior Justiça Tributária. Brasília. 2010. p. 16.

fiscalização e o custo de manutenção e arrecadação do IGF seriam problemas reais, capazes de obstar a instituição do tributo no Brasil.

4. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar a viabilidade da implementação do Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. No primeiro capítulo, analisamos a história dos tributos, sua evolução no contexto mundial e no contexto brasileiro, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, quando o Brasil escolheu ser uma sociedade livre e democrática, garantindo aos cidadãos as liberdades individuais, sob o Estado Democrático de Direito, definindo os direitos e deveres dos cidadãos.

Em um primeiro momento concluímos que os dados apresentados com base em declarações do imposto de renda mascaram graves disparidades econômicas. No Brasil, a legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza não submete às mesmas regras os rendimentos de capital, que são tributados em alíquotas mais baixas⁵¹.

As desigualdades socioeconômicas brasileiras são abissais. A concentração de renda no Brasil é uma das maiores do mundo. Dados colhidos no IBGE evidenciam a grande disparidade existente na apropriação da renda pelos ricos e pobres. Isso se deve, principalmente, aos efeitos adversos da tributação indireta, a estrutura do sistema tributário brasileiro está voltada principalmente para tributação do consumo e não da renda, e a quase totalidade da renda disponível das classes mais baixas se destinam ao consumo que faz com que a parte mais pobre da sociedade suporte uma grande carga tributária.

Nesse contexto, buscamos analisar a viabilidade da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas como forma de diminuição das desigualdades sociais no Brasil.

Como visto, o IGF foi criado na França, e lá chegou a ser popularmente chamado de Imposto Robin Hood, uma vez que o produto de sua arrecadação era destinado a assegurar uma renda mínima para os mais desfavorecidos.

Visando essa distribuição de riqueza, a Constituição Federal de 1988 instituiu o IGF no Brasil, mas não o regulamentou até hoje. Frente a isso, buscando analisar os motivos pelos quais o Imposto sobre Grandes Fortunas ainda não foi regulamentado, concluímos que existem três

⁵¹ BRASIL. Secretaria de Relações Institucionais. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional: relatório de observação n. 2. Brasília, DF: Presidência da República, 2010, p. 22-23

principais motivos: (i) a dificuldade em definir o termo “grandes fortunas”, (ii) a ideia de que o IGF é um tributo caro à administração tributária e que sua arrecadação se dá em patamares muito pequenos, e (iii) o fracasso do imposto em alguns dos países em que foi implementado.

Primeiramente, quanto a definição do termo “grandes fortunas”, conclui-se que há a necessidade da realização de um estudo aprofundado a respeito de que quantia deveria ser considerada uma “grande fortuna”, como foi visto, o significado desse termo é abstrato e subjetivo. Somente mediante uma análise voltada para a realidade socioeconômica do Brasil seria capaz de definir a quantia que deve ser entendida como “grande fortuna” no país. Isto feito, as críticas em relação a este ponto não mais teriam respaldo, e, assim, esta crítica estaria finalmente ultrapassada.

O segundo argumento desfavorável à implementação do IGF no Brasil é a alegação de que se trata de um tributo caro à administração pública, de baixo potencial arrecadatório. No entanto, tal argumento não merece prosperar, uma vez que o Brasil possui um excelente aparato de informatização, sendo a Receita Federal do Brasil uma referência internacional: Em relação ao baixo potencial arrecadatório, restou demonstrado que, embora o percentual desses tributos em relação à carga tributária dos países analisados seja baixo sua arrecadação não é inexpressiva, sendo preferível alguma tributação a nenhuma.

Por fim, o terceiro argumentado utilizado para rejeitar alguns dos projetos de lei complementar apresentados a fim de regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas foi o fracasso internacional com a implementação de impostos semelhantes. Contudo, analisamos 4 países que implementaram impostos sobre riqueza e foi possível concluir que em alguns casos a experiências trouxe retornos positivos. O Brasil é um país de dimensões continentais, possui certas peculiaridades, a realidade econômica de cada país é única e a desigualdade social existente no Brasil é gigante, portanto, o argumento de que a taxação de fortunas não foi satisfatória em alguns países não pode ser capaz de impedir a regulação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil.

Diante disso, a implementação do IGF no Brasil se mostra medida necessária, primeiramente em respeito à Constituição Federal, ao Princípio da Igualdade, ao Princípio da Capacidade Contributiva e ao Princípio da Progressividade Fiscal.

Por fim, é preciso desafogar a população dos impostos indiretos, é necessário tributar a da renda, quem tem mais deve pagar mais impostos do que quem tem menos, em respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva. Uma forma de diminuir a desigualdade social é redistribuir renda. Isso pode ser feito através da regulação e implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

5.1. Doutrina

GONÇALVES, João Luiz. **Breve história do imposto**. Lisboa: Edições Vieira da Silva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARDOSO, Alexandre Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmim. **Teoria da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia – Entre Facticidade e Validade**. Tradução Flávio Beno Siebeneichler. 2ª ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. v. II.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux. 2005.

SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal**. Lisboa: Publicações Europa América, 1999.

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de História do Brasil**. São Paulo: Globo, 1969.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito**. Curitiba: Editora Juruá, 2008.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Escritos de direito constitucional e de direito tributário**. Rio de Janeiro: Gramma Livraria e Editora, 2017.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

BUFFON, Marciano; MATOS, Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

BORGES, Antônio de Moura; PEREIRA Marco Aurélio. **Direito tributário constitucional: temas atuais e relevantes**. São Paulo: Almedina, 2015.

MATTOS, Alessandro Nicoli de. **O livro urgente da política brasileira**. 3ª ed. Canadá: Kobo Editions. 2016.

MAMEDE, Aline Ribeiro. **A função social do imposto sobre grandes fortunas**. Curitiba: Appris. 2018.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca. 2014.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil**. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 71.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 2. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2000. v.8

5.2 Artigos, livros e periódicos

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988**. - Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 23 de jun. 2019.

DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. Nov. de 2013. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-da-constituicao-de-1988-dornelles/>. Acesso em: 23 de jun. 2019.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A Evolução da Obrigações Tributárias nas Constituições Brasileiras e os Reflexos no Atual Regime de Energia Elétrica**. Brasília, 2012. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br>: Acesso em 23 de jun. de 2019.

FAZENDA. **Fazenda divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>. Acesso em: 23 de jun. 2019.

LONGO, Rene Furtado. **A Tributação no Estado Democrático de Direito**. Artigo apresentado no I ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – ENET promovido pelo Instituto de Direito Tributário de Londrina de 30/08 a 02/09/06 (Selecionado pela Comissão Organizadora). Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/165.pdf>. Acesso em 23 de jun. de 2019.

FAZENDA. **Fazenda divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>. Acesso em 23 de jun. de 2019.

FERNANDES, D. A; MELO, A. J. M. **O Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008**. Ceará: UFC, 2016. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/6324/4553>. Acesso em 28. De jun. de 2019.

CARVALHO, 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, 2016. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5755>. Acesso em 17 de set. de 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Imposto sobre grandes fortunas**. Gazeta Mercantil, publicado em: 20 de fevereiro de 2008.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; GUEDES, Dyeggo Rocha Guedes; PASSOS, Luana. **Justiça Fiscal no Brasil: que caminhos trilhar?** Disponível em: <http://sindifisco-pa.org.br/wp-content/uploads/2018/05/TD30.pdf>. Acesso em 23/11/2019.

SANTOS, Gustavo Abrahão dos. **O Imposto sobre Grandes Fortunas e a Redução das Desigualdades Sociais.** Disponível em: <http://uniesp.edu.br/sites/biblioteca/revistas/20170531142551.pdf>. Acesso em 23/11/2019

ALBUQUERQUE, Raissa Carvalho Fonseca. **Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas.** São Paulo, 26 fevereiro de 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/38477/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em 23/11/2019.

COSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre Grandes Fortunas.** Brasília, jun/ 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/581/r146-06.pdf>. Acesso em 23/11/2019.