

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

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF):
Análise sobre a viabilidade do imposto no Brasil sob a ótica da redistribuição de
riquezas

MARIA ALINE PEREIRA DA SILVA

Rio de Janeiro
2020.2

MARIA ALINE PEREIRA DA SILVA

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF):
Análise sobre a viabilidade do imposto no Brasil sob a ótica da redistribuição de
riquezas**

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2020.2

CIP - Catalogação na Publicação

SS586i Silva, Maria Aline Pereira da
Imposto sobre grandes fortunas (IGF): Análise sobre a viabilidade do imposto no Brasil sob a ótica da redistribuição de riquezas / Maria Aline Pereira da Silva. -- Rio de Janeiro, 2021.
69 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. Imposto sobre Grandes Fortunas. 2. redistribuição de riquezas. 3. tributação de riquezas. 4. justiça distributiva. 5. viabilidade do IGF. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

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 ALINE PEREIRA DA SILVA

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF):
**Análise sobre a viabilidade do imposto no Brasil sob a ótica da redistribuição de
riquezas**

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2020.2

AGRADECIMENTOS

Ao meu pai Alexsandro e à minha mãe Alecia, pelo apoio incondicional e investimento na minha educação. Sem eles, nada disso seria possível.

Às minhas avós Lenira Beatriz e Maria de Fátima, e aos meus avôs José Gomes e José Dionízio, que só me deram amor desde o momento em que nasci e me transformaram no que sou hoje.

Ao meu namorado Thiago Fernandes, que muito me aconselha e é meu companheiro de jornada.

Aos meus amigos Kazerike e Mari Chrysostomo que, desde o primeiro momento, me acolheram na FND e juntos formamos nosso primeiro – e lendário – lar (saudades do 602).

Aos meus amigos do Ensino Médio, que são parte da minha base e, praticamente, compõem minha família – e que terão também que me aguentar para o resto da vida: Mari Vasconcelos, Mateus Meirelles e Luzer Gambetta.

Ao meu amigo de infância Marcos Judd, que é o irmão que eu não tive.

Aos meus amigos e amigas da Faculdade Nacional de Direito, especialmente Jéssica Belmonte, Raquel Palazzini, Gustavo Ferracini, Júlia Peçanha, e aos demais que fizeram parte desta caminhada intensa que foi estudar na FND.

Ao Ricardo Calixto (ex-chefe do Tribunal de Justiça do RJ), que me moldou como pessoa e não tem ideia de que o estou inserindo aqui, mas que a minha gratidão a ele possa ser publicada).

A todos os professores que, desde o Ensino Fundamental à Graduação em Direito, me apoiaram no único caminho possível para a evolução humana que é o da educação.

Por fim, a todos os professores da Universidade Federal do Rio de Janeiro, que materializam o ensino público de qualidade.

*“Eu me lembro muito bem do dia em que eu cheguei
Jovem que desce do Norte pra cidade grande
Os pés cansados e feridos de andar légua tirana
E lágrimas nos olhos de ler o Pessoa
E de ver o verde da cana
Em cada esquina que eu passava, um guarda me parava
Pedia os meus documentos e depois sorria
Examinando o três-por-quatro da fotografia
E estranhando o nome do lugar de onde eu vinha”*

(Belchior, 1974 – Fotografia 3x4)

RESUMO

DA SILVA, M.A.P. *Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF): Análise sobre a viabilidade do imposto no Brasil sob a ótica da redistribuição de riquezas*. 2021. 69 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2021.

O presente trabalho visa analisar a viabilidade do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal Brasileira de 1988, cuja instituição resta pendente em razão da ausência de Lei Complementar que o regulamente, como uma possível ferramenta de redistribuição de riquezas aliada ao viés da justiça distributiva, considerando a função social deste tributo e o papel do Estado na redução de desigualdades sociais. Para esta análise, o trabalho se organiza em detalhar a matriz tributária brasileira, além de expor a visão teórica da justiça distributiva que embasa o IGF. Ademais, abordar-se-ão os princípios constitucionais tributários atrelados a este imposto, seguido de uma análise de alguns Projetos de Lei atualmente existentes sobre o tema para, em seguida, com base em um estudo comparado de países que já instituíram o referido imposto (ou exação semelhante) em sua ordem jurídica e alguns que já o aboliram, tecer reflexões sobre viabilidade do tributo no Brasil considerando a experiência internacional e se, de fato, ele pode cumprir o que promete. Por fim, serão expostos os principais argumentos contrários e a favor da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil.

Palavras-Chave: Imposto sobre Grandes Fortunas; IGF; Justiça distributiva; Tributação de riquezas;

ABSTRACT

DA SILVA, M.A.P. *Brazilian Wealth Tax: Analysis of the tax feasibility in Brazil from the wealth redistribution perspective*. 2021. 69 p. Paper (Law graduation) – FEDERAL UNIVERSITY OF RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2021.

This paper aims to analyze the feasibility of the Brazilian Wealth Tax, provided in Article 153, VII, of the Brazilian Federal Constitution of 1988, which institution remains pending due to the absence of a Complementary Law that regulates it, as a possible tool for redistribution of wealth allied to the bias of distributive justice, considering the social function of this tax and the role of the State in social inequalities reduction. For this analysis, the paper is organized in detailing the Brazilian tax matrix, added to presenting the theoretical view of distributive justice that underlies the Wealth Tax. Furthermore, the constitutional tax principles related to this tax will be addressed, followed by an analysis of some currently existing bills on the subject. Then, based on a comparative study of countries that have already instituted this tax (or similar) in their legal system and some that have abolished it, reflections will be made on the feasibility of the tax in Brazil considering the international experience and whether, in fact, it can deliver what it promises. Finally, the main arguments for and against the imposition of the Wealth Tax in Brazil will be presented.

Keywords: Brazilian Wealth Tax; Distributive justice; Wealth taxation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E FUNÇÕES DOS TRIBUTOS	4
1.1 Teoria da tributação ótima e sua aplicabilidade.....	7
1.2 Considerações iniciais sobre a tributação regressiva no Brasil	8
1.3 O papel do Estado na redução de desigualdades sociais.....	9
1.4 O Imposto sobre Grandes Fortunas e os fundamentos da teoria da justiça distributiva .	10
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES ..	13
2.1 Da distinção entre princípios e regras: a força normativa dos princípios	14
2.2 Limitações ao poder de tributar e a proteção do contribuinte.....	16
2.3 O Imposto sobre Grandes Fortunas e os princípios constitucionais	17
2.3.1 Princípio da igualdade tributária e isonomia	18
2.3.2 Princípio do não-confisco	19
2.3.3 Princípio da capacidade contributiva	21
2.3.4 Repartição de competências e bitributação	22
3. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL	24
3.1 Projeto de Lei do Senado nº 162/89.....	25
3.2 Projeto de Lei Complementar nº 128/2008.....	26
3.3 Projeto de Lei Complementar nº 277/2008.....	27
3.4 Projeto de Lei Complementar nº 315/2015.....	29
3.5 Projeto de Lei Complementar nº 183/2019.....	30
3.6 Projeto de Lei Complementar nº 924/2020.....	31
3.7 Projeto de Lei Complementar nº 50/2020.....	33
3.8 Projeto de Lei Complementar nº 103/2020.....	35
3.9 Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 31	36
4. A EXPERIÊNCIA DE OUTROS PAÍSES COM O IGF	38
4.1 Argentina.....	49
4.2 França.....	41
4.3 Colômbia.....	42
4.4 Uruguai	43
4.5 Noruega e Suíça	44
4.6 Alemanha	45
5. ARGUMENTOS CONTRÁRIOS E A FAVOR DO IGF	46

5.1 Justiça fiscal, redistribuição de riquezas e confisco.....	46
5.2 Pluritributação.....	46
5.3 Existência de outros meios proporcionais de equilíbrio e justiça fiscal	47
5.4 Desestímulo à aquisição de patrimônio e fuga de capitais	48
5.5 Dificuldade na avaliação dos bens e inócua arrecadação para os fins que pretende	49
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	54

INTRODUÇÃO

O debate acerca da tributação de grandes fortunas não é novo no Brasil e traz sempre à pauta um dos maiores problemas ligados à justiça social no país: a desigualdade de renda e riqueza da população brasileira. Não por acaso, reduzir as desigualdades é um dos objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988. Entretanto, criar um “tributo justo” não é fácil, até mesmo porque, o próprio conceito de justiça permeia concepções morais individuais.

O Imposto Sobre Grandes Fortunas, previsto no artigo 153, VII, da Constituição Federal da República¹, é um tributo controverso, além de ser entendido por muitos como uma possível ferramenta de mitigação da desigualdade de renda no Brasil. No entanto, apesar da nobre intenção do Constituinte originário, pode-se observar que a instituição deste imposto não é tão simples, tendo em vista que há diversos detalhes que podem justificar o fato deste tributo não ser prioridade na agenda do Poder Legislativo brasileiro em 33 anos de vigência da Carta Magna. No mesmo sentido dispõe Ricardo Alexandre²:

Alguns doutrinadores mais críticos afirmam que o tributo não foi criado porque as grandes fortunas estariam muito bem representadas no parlamento federal, inibindo qualquer iniciativa no sentido de exercício da competência. Entretanto, a criação do tributo também encontra alguns entraves quando à sua viabilidade, visto que, criado o tributo, as grandes fortunas tenderiam a se retirar do país, tendo assegurados, aliás, 90 dias para tomar tal providência (noventa).

Recentemente³, foi noticiada a divulgação, pela Revista Forbes, do “ranking dos Bilionários do Mundo de 2021”, a qual, apesar de ter sido divulgada em meio à crise pandêmica provocada pela Covid-19, restou comprovado o crescimento de bilionários em relação ao ano anterior, tanto no mundo quanto no Brasil, o que apenas aflora ainda mais as discussões sobre a necessidade de distribuição de riqueza no país.

Pelo viés do Direito Tributário, os debates que permeiam a justiça fiscal por meio da tributação sempre levam a questionamentos acerca da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, e se ele seria viável e capaz de reduzir este cenário de desigualdade, uma vez que

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, p. 687.

³ ROCHA, Lucas. Número de bilionários cresce no Brasil e no mundo mesmo com crise gerada pela Covid. Revista Fórum, Rio de Janeiro, 6 de abr. de 2021. Disponível em: <<https://revistaforum.com.br/brasil/numero-de-bilionarios-cresce-no-brasil-e-no-mundo-mesmo-com-crise-gerada-pela-covid/>>. Acesso em: 08 de abr. de 2021.

este seria seu fim primordial. Por outro lado, há dúvidas sobre se o ordenamento jurídico pátrio não teria meios mais proporcionais e razoáveis para a consecução deste fim e, até mesmo, sobre a viabilidade deste tributo, diante de outras experiências próximas de outros países que não alcançaram o fim almejado com o IGF (ou exação semelhante).

Nessa linha, o presente trabalho objetiva, primeiramente, tecer considerações acerca da matriz tributária do Brasil, visando destrinchar o papel do Estado na redução de desigualdades sociais. Ato contínuo, breves comentários serão feitos acerca das funções dos tributos, em destaque para a sua função social sob a ótica da teoria da justiça distributiva, na qual se debruça a maior parte da argumentação favorável ao IGF.

Ademais, no segundo capítulo, a fim de introduzir a temática principal da viabilidade do Imposto, serão introduzidas noções acerca dos princípios constitucionais e suas distinções das regras, visando iniciar um estudo sobre as limitações ao poder de tributar, onde se perceberão diversos contrapontos de ordem constitucional à instituição do IGF.

Adicionalmente, serão destrinchados os princípios constitucionais específicos que permeiam as discussões sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas. Nessa linha, sem prejuízo da observação dos demais princípios constitucionais em uma possível instituição deste imposto, serão abordados com mais detalhes os seguintes princípios pertinentes ao IGF: (i) Princípio da igualdade tributária e isonomia; (ii) Princípio do não-confisco; e (iii) Princípio da capacidade contributiva, estes consagrados como limitadores ao poder de tributar do Estado e existentes para proteção dos contribuintes em caso de arbitrariedades do fisco.

No mais, ao fim do capítulo, questões conceituais acerca da repartição de competências também serão ventiladas, com o fito de introduzir o assunto do fenômeno da bitributação que também permeia a discussão no contexto deste imposto.

Na sequência, no terceiro capítulo, serão analisados alguns Projetos de Lei atualmente existentes sobre o tema e suas principais características e *status* nas casas legislativas. Importante ressaltar que o intuito do presente trabalho não é esgotar a análise em relação a todos os Projetos sobre o tema, mas elencar os principais pontos pertinentes à exposição do que vem sendo entendido como “grande fortuna” pelos legisladores pátrios, e se este entendimento está de acordo com os ditames constitucionais vigentes.

Em continuidade, no quarto capítulo, buscar-se-á analisar, por meio de um estudo comparado, a instituição do referido imposto no cenário internacional, com exemplos de países que o instituíram – ou que instituíram figuras semelhantes ao IGF – e, posteriormente, o aboliram, com demonstração das razões pertinentes, além de exposições acerca dos que permanecem com este instrumento arrecadatório em funcionamento em sua ordem jurídica.

Nesse sentido, o cenário internacional escolhido para análise no presente trabalho perpassa, em um rol não taxativo, os seguintes países: (i) Argentina; (ii) França; (iii) Colômbia; (iv) Uruguai; (v) Noruega; (vi) Suíça; e (vii) Alemanha. O objetivo da análise comparada é entender o que ensejou, no cenário internacional, a instituição de imposto desta natureza e se poderia haver efetividade da medida na busca por justiça fiscal diante do produto historicamente arrecadado em outros países.

Ao final, no quinto capítulo, serão expostos os argumentos contrários e favoráveis à instituição do IGF no ordenamento jurídico brasileiro a partir de todo o estudo elencado nos capítulos anteriores, de modo a traçar considerações acerca da viabilidade do tributo no Brasil para o fim a que se pretende, qual seja, a redução da desigualdade social que assola o país, principalmente considerando as nuances que um cenário de pandemia demonstra.

1. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E FUNÇÕES DOS TRIBUTOS

A Constituição Federal de 1988 tem sido apontada como um marco para o desenvolvimento de políticas sociais no Brasil, indicando alguns caminhos para a consolidação de um estado de bem-estar social. Para o direito tributário, os impactos se refletem na necessidade de um sistema tributário cada vez mais justo, em respeito aos limites constitucionais. No Brasil, tem-se, historicamente um sistema tributário complexo, que traz consigo alguns problemas relacionados à reprodução de desigualdades sociais derivados de sua principal matriz de incidência.

No Direito Brasileiro, a definição de tributo está disposta no art. 3º do Código Tributário Nacional⁴, segundo o qual tributo é “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Assim, com o conceito em mente, importante iniciar o presente trabalho detalhando alguns pontos acerca da tributação no Brasil, de modo a identificar os tributos que compõem sua matriz. Sobre essa questão, de início, são válidas as considerações de Evilásio Salvador⁵ sobre a tributação no Brasil:

(...) A população de baixa renda suporta uma elevada tributação indireta, pois mais da metade da arrecadação tributária do país advém de impostos cobrados sobre o consumo. Pelo lado do gasto do Estado, uma parcela considerável da receita pública é destinada para o pagamento dos encargos da dívida, que acaba beneficiando os rentistas, também privilegiados pela menor tributação.

Segundo estudo divulgado pela Receita Federal Brasileira⁶, no ano de 2012, os tributos incidentes sobre bens e serviços representaram 49,73% da carga tributária total, 26,53% corresponderam a tributos sobre a folha de salários, 17,84% sobre a renda, 3,85% sobre a propriedade, e sobre operações financeiras apenas 1,95% da carga tributária.

Com base nos dados deste estudo, é possível entender que o sistema tributário brasileiro privilegia em suas escolhas a tributação do consumo (bens e serviços), em detrimento da

⁴ BRASIL, **Código Tributário Nacional** (1966). Brasília, DF. Câmara dos Deputados, 1966.

⁵ SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In: SICSÚ, João. Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?). São Paulo: Boitempo Editorial, 2007, p. 79-93.

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil – 2012 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília: 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em 08/04/2021.

tributação do patrimônio e da renda, por exemplo, fator este que contribui para o aprofundamento da desigualdade social do país, uma vez que este tipo de escolha não privilegia a essência do princípio da capacidade contributiva para efeitos de incidência do tributo, diminuindo as chances da implementação de uma lógica de justiça fiscal.

A Constituição Federal de 1988 cita, em seu artigo 145⁷, quais são as espécies tributárias, listando os impostos, taxas e contribuição de melhoria:

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

I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Ademais, consoante à teoria pentapartite de classificação dos tributos defendida por Hugo de Brito Machado⁸, também são considerados tributos o Empréstimo Compulsório (art. 148, CF) e as Contribuições do art. 149 da Constituição. Em relação à tributação sobre o consumo no Brasil, esta é composta, principalmente, por três impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), nos quais a carga tributária é repassada ao consumidor final.

Atualmente na doutrina, dentre outras classificações possíveis, os tributos são classificados também de acordo com a sua função, que pode ser fiscal, parafiscal e extrafiscal. Nesse sentido estão as lições de Hugo de Brito Machado Segundo⁹:

A literatura especializada também divide os tributos de acordo com a sua função. Diz-se, então, que podem ser fiscais, parafiscais e extrafiscais. Tributo com função fiscal é aquele cuja finalidade principal é a de obter recursos para o orçamento da entidade estatal correspondente. É o caso, por exemplo, do IPTU cobrado pelos Municípios. Diz-se que sua função é parafiscal quando ele se presta para obter recursos para orçamentos de entidades que atuam como “prolongamentos” da entidade estatal, mas que não se confundem com ela. Podem ser citadas as contribuições pagas aos Conselhos de Regulamentação Profissional (Conselho de

⁷BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. Ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2018. Paginação Irregular.

Medicina, de Engenharia, de Farmácia etc.), relativamente às quais o sujeito ativo da obrigação tributária é pessoa diversa daquela entidade dotada de competência tributária para, por meio de lei, instituir o tributo. No exemplo citado, dos Conselhos (de Medicina, Odontologia, Farmácia etc.), a União é a entidade competente para instituir a contribuição, mas, ao fazê-lo, define como sendo seu sujeito ativo, na lei correspondente, a entidade autárquica encarregada da fiscalização daquela profissão, à qual se destinam os recursos correspondentes. Por sua vez, fala-se de função extrafiscal quando o tributo é utilizado para um fim, ou um propósito, diferente da obtenção de receitas. A entidade não institui e cobra o tributo para financiar seu orçamento, ou o orçamento de “prolongamentos” seus, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas, etc.

A par dos conceitos legais e doutrinários, é importante mencionar que os tributos, além de possuírem sua função máxima arrecadatória, podem e devem também ser vistos sob a ótica da função social que exerce quando aliado à observância do princípio da capacidade contributiva, disposto no artigo 145, §1º da Constituição Federal¹⁰, onde, em tese, quem pode contribuir mais deveria fazê-lo, de forma progressiva, nos estritos limites constitucionais e legais, de modo a produzir retorno à sociedade.

Isto porque, a observância deste princípio é necessária à redução da desigualdade social no quesito tributário, o que não ocorre quando se possui uma matriz de arrecadação voltada para o consumo. Portanto, no cenário atual, é possível afirmar que o *modus operandi* da tributação no Brasil reproduz desigualdade social em certa medida.

Assim, para entender a função social do tributo, deve-se compreender que o Estado Democrático de Direito existe para a consecução do bem comum, e que a sociedade é a destinatária dos recursos arrecadados por este Estado. Nesse sentido, Maria de Fátima Ribeiro¹¹ ensina:

Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

¹⁰ “(...) 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, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

¹¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo. In: _____ (Coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 179.

Portanto, considerando esta razão de ser do Estado, os tributos não devem somente ser entendidos como uma prestação compulsória a ser paga, mas como um investimento dos indivíduos para que haja retorno, por parte do Poder público, em melhorias à população, de forma que o tributo cumpra, portanto, sua função social.

No Brasil, segundo estudo da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco)¹², realizado a partir dos dados do relatório dos Grandes Números das DIRPF, atualmente, a renda brasileira não estaria concentrada em 1% da população, mas sim extremamente concentrada em um estrato que representa apenas 0,1% da população do país, o que, por si só, legitima cada vez mais as medidas reais de mudança deste cenário de desigualdade. Para isso, todas as ferramentas, desde que adequadas, viáveis e constitucionais, são bem-vindas.

1.1 Teoria da tributação ótima e sua aplicabilidade

Adam Smith, em sua obra *A Riqueza das Nações*, foi um dos primeiros autores a dissertar sobre as direções que devem ser seguidas na busca por um sistema tributário ótimo. Nesta obra¹³, destacou 4 máximas:

(v) os indivíduos devem contribuir para a receita do estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção aos seus rendimentos; (vi) o tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrário, e o valor a ser pago e a forma de pagamentos devem ser claros e evidentes para o contribuinte; (vii) todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente ao contribuinte; e (viii) todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo estado com o tributo.

O primeiro destaque denota ao que hoje é lido como o princípio da capacidade contributiva, que norteia todo o Sistema Tributário brasileiro atualmente. Para o sentido da tributação ótima, esta diretriz pode ser entendida no sentido de que, para que haja justiça fiscal, o sistema deve ser progressivo. A segunda diretriz traduz a segurança jurídica e o princípio da legalidade, com o objetivo de demonstrar que as relações jurídico-tributárias precisam ter estabilidade.

¹² BRASIL. Unafisco Nacional. **Imposto sobre Grandes Fortunas: Definição da arrecadação, alíquota e limite de isenção ideais, perfil dos contribuintes, tabela progressiva e recursos para a crise resultante da pandemia da Covid-19**. São Paulo: Núcleo Cinco, 2020. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>. Acesso em 08/04/2021.

¹³ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. v. 2. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996. p. 282-283

Para a terceira e quarta diretrizes, estas podem ser traduzidas pela necessidade de tornar menos complexo o sistema, de modo a torná-lo melhor para o contribuinte, alinhado ao fato de que a tributação não deve onerar excessivamente o contribuinte.

As contribuições de Adam Smith são notavelmente importantes, mas fato é que o surgimento da Teoria da Tributação Ótima se deu em razão do estudo de Frank Ramsey, em *A Contribution to the Theory of Taxation*. Segundo Ana Luiza Neves de Holanda Barbosa¹⁴, ao citar este autor, a defesa da tributação ótima é no sentido de que a estrutura tributária deveria ser imposta pelo governo ao menor custo em termos de eficiência.

1.2 Considerações iniciais sobre a tributação regressiva no Brasil

Dentre várias outras características, o Brasil sempre foi reconhecido como um país cuja história é intensamente marcada por extremos quando se fala em renda e riqueza, muito disso em razão do alto índice de concentração de renda existente em paralelo ao estado de miséria da população de alguns locais do país.

Assim, é importante analisar como a estruturação do Sistema Tributário impacta na distribuição da renda e acentua as desigualdades, vez que a depender de algumas escolhas sobre o modo de funcionamento do sistema de arrecadação e suas preferências, alguns contribuintes serão alvos de forma mais gravosa enquanto outros não.

Para que haja uma mudança significativa e redistribuição, deve-se desprivilegiar o viés regressivo e adotar o que Piketty¹⁵ chamava de políticas públicas tributárias progressivas. Este mesmo autor, em 1997¹⁶, afirmava a importância da utilização da tributação como mecanismo de redistribuição de riquezas para redução de desigualdades sociais:

O instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que, por meio das tributações e transferências, permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pelas desigualdades das dotações iniciais e pelas forças do mercado, ao mesmo tempo que preserva o máximo a função alocativa do sistema de preços.

¹⁴ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rosane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1974/1/TD_811.pdf>. Acesso em 10/04/2021.

¹⁵ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 499-500.

¹⁶ PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Trad. André Telles da edição francesa de 1997. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 85.

Nesse sentido, alinhado aos ensinamentos de Hugo de Brito Machado¹⁷, quem possui maior capacidade contributiva deve pagar um imposto mais elevado, para uma tributação igualitária, o que não ocorre quando se privilegia a tributação regressiva do sistema atual, pois um milionário, por exemplo, paga no produto que consome ou serviço que contrata o mesmo tributo que quem ganha um salário mínimo pagaria pelo mesmo produto ou serviço, diante da natureza de repasse dos tributos ao consumidor final.

No entanto, a par de todo esse viés introdutório sob a ótica de um sistema justo, olhar a tributação como uma ferramenta de redução de desigualdade não significa ignorar outros cenários mais favoráveis à materialização deste objetivo, que não necessariamente será mais bem alcançado com a instituição de um novo imposto que vise aumentar carga tributária.

1.3 O papel do Estado na redução de desigualdades sociais

Em síntese, o papel do Estado na economia é estudado sob dois caminhos: se mais intervencionista ou menos intervencionista. Um meio termo até pode ser mencionado, mas o caráter atuante do Estado será aqui destacado em termos teóricos. Uma das principais vertentes intervencionistas prega que a existência do Estado pressupõe o atingimento de determinados objetivos, como por exemplo, o bem-estar social.

Segundo Bobbio, Matteucci e Pasquino¹⁸, esse tipo de Estado, o de bem-estar social, seria aquele que “garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade, mas como direito político”. Este entendimento está perfeitamente em linha com o artigo 3º da Constituição de 1988, que consagrou os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

¹⁸ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 12. ed. Brasília: Universitária de Brasília, 2004, p. 416.

Para consecução destes objetivos, é plenamente possível a utilizar da tributação como ferramenta, visando promover a almejada Justiça Fiscal. Segundo Caliendo¹⁹, justiça fiscal deve ser definida da seguinte forma:

A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade. Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou fim. Determina, desse modo, as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico. Exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos ou meramente formais. A Justiça Fiscal, por fim, pode ser entendida também como princípio hermenêutico, ou seja, como princípio de aplicação normativa. Dessa forma, preocupa-se não com as “razões para decidir” ou com os fins da ação; tal como na sua apresentação como princípio estruturante, mas com os meios necessários e o momento da aplicação normativa.

Assim, o papel do Estado é materializar a justiça fiscal prezando pelo bem-estar social dos indivíduos por meio de políticas públicas, pois, o indivíduo, por si só, dentro da sistemática capitalista, não tem influência ou meios de prover a si próprio atividades imprescindíveis à sua existência.

Para consecução destas atividades, inevitavelmente, o Estado precisa de recursos financeiros. No entanto, como bem pontuado por Francisco Dornelles em *O imposto sobre grandes fortunas* de Marcelo Cid Heráclito de Queiroz²⁰, há ressalva de que o imposto socialmente justo é muito mais do que uma teoria, ele precisa produzir receita o suficiente para materializar os seus objetivos. E se as ferramentas já existem, devem ser utilizadas:

(...) O imposto socialmente justo é aquele cobrado de pessoas com maior renda e maior patrimônio e que produz receita suficiente para aplicação em programas que beneficiem as populações mais carentes e as regiões pobres. No Brasil, já existem o Imposto de renda e cinco impostos sobre o patrimônio que podem ser utilizados com essa finalidade.

1.4 O Imposto sobre Grandes Fortunas e os fundamentos da teoria da justiça distributiva

Em linha do que já foi exposto, a justiça social é um dos temas mais importantes atualmente no Brasil, principalmente levando em consideração que é matéria de ordem constitucional. Em sua obra “*Ensaio Sobre A Justiça Distributiva*”²¹, Miria Onofre Teves

¹⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 56.

²⁰ QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. **O Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. Paginação Irregular.

²¹ TEVES, Miria Onofre. **Ensaio Sobre a Justiça Distributiva**. [s. n.], 2020, p. 5.

pontua que os princípios distributivos variam em numerosas dimensões no que é considerado relevante para a justiça distributiva, tais como, rendimento, riqueza, oportunidades, emprego, bem-estar, utilidade, entre outros). Nas palavras da autora:

Nesta rubrica, o foco centra-se principalmente nos princípios destinados a cobrir a distribuição de benefícios e encargos da atividade econômica entre indivíduos numa sociedade (...) ao longo da maior parte da história, as pessoas nasceram e permaneceram em grande parte numa posição econômica bastante rígida. A distribuição dos benefícios e encargos econômicos era normalmente vista como fixa, quer por natureza, quer por uma desidade. Só quando se percebeu que a distribuição de benefícios e encargos econômicos poderia ser afetada pelo governo é que a justiça distributiva se tornou um tema vivo. Agora o tema é inevitável. Os governos fazem e mudam continuamente as leis e políticas que afetam a distribuição dos benefícios e encargos econômicos nas suas sociedades.

A teoria da justiça distributiva mais discutida nos últimos tempos foi a de John Rawls, proposta em sua obra *“A Theory of Justice”*, na qual ele propõe os dois princípios da justiça, abordados por Miria Onofre Teves²² da seguinte forma:

1. Cada pessoa tem igualmente direitos e liberdades adequadas a um regime totalmente adequado de direitos e liberdades de bases iguais, que é compatível com o mesmo regime para todos; e neste regime as liberdades políticas iguais, e apenas essas liberdades, devem ser garantias o seu justo valor. 2. As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: (a) devem ser associadas a cargos e gabinetes abertos a todos em condições de justa igualdade de oportunidades; e (b) devem ser para o maior benefício dos membros menos favorecidos da sociedade (Rawls 1993, pp. 5-6)

Desta feita, fundamental destacar o conceito de toda a teoria de Rawls, embasada no princípio da diferença, que deve ser entendido pela igualdade democrática, na qual se define que nenhum indivíduo deve ser mais favorecido, na forma do trecho abaixo extraído da obra do autor:

Na medida do possível, a estrutura básica deve ser avaliada a partir da posição de cidadania igual. Essa posição é definida pelos direitos e liberdades exigidos pelo princípio de liberdade igual e pelo princípio da igualdade equitativa de oportunidades [...] Segundo tal princípio, as instituições são classificadas de acordo com sua eficácia em garantir as condições necessárias para que todas promovam seus objetivos de forma igual, ou segundo sua eficiência em proporcionar objetivos partilhados que beneficiarão a todos de forma semelhante²³.

Portanto, considerando que o objetivo primordial do Imposto sobre Grandes Fortunas é a materialização da igualdade por meio da redistribuição de riqueza, sua lógica de funcionamento está intrinsecamente ligada à da justiça distributiva. No entanto, uma

²² *Ibid*, p. 24

²³ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 102-103.

abordagem interessante gira em torno da sua eficiência para este fim, considerando o que será analisado mais adiante ao longo deste trabalho.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES

Os princípios constitucionais são dotados, dentro do ordenamento jurídico, de um forte conteúdo axiológico e possuem intenso grau de generalidade. Isto significa dizer que o operador do direito precisa interpretar os princípios de modo a ensejar a correta aplicação deles no caso concreto. Celso Antônio Bandeira de Melo²⁴ adota um conceito de princípio que possibilita entender de forma mais clara sua abrangência e importância no sistema normativo brasileiro:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e sentido e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tónica e lhe do sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

A Constituição Federal de 1988, conhecida como “Constituição cidadã”, dispõe de princípios constitucionais que, a partir do que se chamou de pós-positivismo, irradiam seu valor axiológico ao longo do ordenamento jurídico. Para o Sistema Tributário Brasileiro, esta influência não seria diferente.

Segundo Luís Roberto Barroso²⁵, os princípios constitucionais são a porta pela qual os valores passam do plano ético para o mundo jurídico. De acordo com ele, os princípios passaram por uma trajetória ascendente no ordenamento jurídico e deixaram de ser uma fonte subsidiária do direito para ocupar uma posição central, irradiando uma leitura moral do direito.

Para o Direito Tributário, os princípios constitucionais tributários podem ser entendidos como limitantes ao poder de tributar, pois visam justamente proteger os contribuintes das arbitrariedades, conforme se extrai das lições de Hugo de Brito Machado²⁶:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

²⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 882- 883.

²⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 204-205.

²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

No entanto, ponto importante é destacar o que fazer quando se está diante de um caso concreto que põe em conflito princípios constitucionais de igual importância, pois, quando se fala em Imposto sobre Grande Fortunas, objeto principal da análise deste estudo, fala-se, além dos conflitos de ideias, em conflitos de princípios igualmente relevantes cuja proteção é necessária dentro do ordenamento jurídico. No ordenamento jurídico brasileiro, para solucionar problemas relacionados a colisões entre princípios, em um caso concreto, utiliza-se a técnica da ponderação, segundo explica Daniel Sarmento²⁷:

A ponderação de interesses consiste, assim, no método necessário ao equacionamento das colisões entre princípios da Lei maior, onde se busca alcançar um ponto ótimo, em que a restrição a cada um dos bens jurídicos de estatura constitucional envolvidos seja a menor possível, na medida exata necessária à salvaguarda do bem jurídico contraposto.

Portanto, considerando que o direito tributário está intrinsecamente ligado ao universo das regras e dos princípios, e não pode dispensar quaisquer deles nas discussões acerca da instituição de um tributo, importante a replicação desta lógica tanto pelo legislador, quanto para o ente tributante, visando uma tributação justa.

No caso do Imposto sobre Grandes Fortunas, pode haver conflitos entre princípios, de modo que pode ser necessário utilizar da ponderação para solução de eventuais controvérsias, por exemplo, na hipótese de eventual conflito entre o princípio da capacidade contributiva e o do não-confisco, que serão posteriormente detalhados, considerando um cenário em que haja alíquota absurdamente exorbitante para o imposto.

2.1 Da distinção entre princípios e regras: a força normativa dos princípios

Para concretizar o direito, é imprescindível a distinção entre princípios e regras, principalmente considerando a existência dos direitos fundamentais. Diversos foram os autores que propuseram tal distinção, de modo que alguns se destacaram na doutrina brasileira. Humberto Ávila, ao citar Dworkin em sua obra *Teoria dos princípios*²⁸, expõe a principal das distinções, que se refere ao modo de aplicação das regras e dos princípios:

²⁷ SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 28.

Para ele, as regras são aplicadas ao modo *tudo ou nada* (*all-or-nothing*), no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida. (...) Os princípios, ao contrário, não determinam absolutamente a decisão, mas somente contém fundamentos, os quais devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios.

Ainda nesta obra, Humberto Ávila²⁹ tece as seguintes conclusões acerca do conceito de regras e princípios, no qual define que as regras são descritivas e os princípios são finalísticos:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Nesse sentido, em complemento, Robert Alexy³⁰ distingue os princípios das regras afirmando que tal distinção constitui uma teoria normativo-material dos direitos fundamentais:

Essa distinção constitui um elemento fundamental não somente da dogmática dos direitos de liberdade e igualdade, mas também dos direitos a proteção, a organização e procedimento e a prestações em sentido estrito. Com sua ajuda, problemas como os efeitos dos direitos fundamentais perante terceiros e a repartição de competência entre tribunal constitucional e parlamento podem ser mais bem esclarecidos. A distinção entre regra e princípio constitui, além disso, a estrutura de uma teoria normativo-material dos direitos fundamentais e, com isso, um ponto de partida para a resposta à pergunta acerca da possibilidade e dos limites da racionalidade no âmbito dos direitos fundamentais. Nesse sentido, a distinção entre regras e princípios é uma das colunas-mestras do edifício da teoria dos direitos fundamentais.

Os princípios, dentro do pensamento pós-positivista, possuem a função de disseminar elementos axiológicos no ordenamento jurídico com uma busca por justiça e equidade. De acordo com Luís Roberto Barroso³¹, após longo processo, consolidou-se na Teoria do Direito a ideia de que as normas jurídicas são gênero, do qual são espécies as regras e os princípios.

²⁹ *Ibid*, p. 70.

³⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 85.

³¹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 203-204.

O constitucionalista ensina as diferenças entre regras e princípios quanto ao modo de aplicação. Para ele, os princípios seriam normas que se aplicam na direção de um valor, já as regras, se aplicam na modalidade “*tudo ou nada*”, ou seja, se os fatos que a regra estipular ocorrerem, ela deverá incidir produzindo seu efeito previsto, na linha do pensamento de Ronald Dworkin.

Humberto Ávila³², ao analisar a evolução histórica da distinção entre princípios e regras, demonstra que os critérios usualmente empregados para distinção são diversos:

Em primeiro lugar, há o critério do caráter hipotético-condicional, que se fundamenta no fato de as regras possuírem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo se, então, enquanto os princípios apenas indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para futuramente encontrar a regra para o caso concreto. Em segundo lugar, há o critério do modo final de aplicação, que se sustenta no fato de as regras serem aplicadas de modo absoluto tudo ou nada, ao passo que os princípios são aplicados de modo gradual mais ou menos. Em terceiro lugar, o critério do relacionamento normativo, que se fundamenta na ideia de a antinomia entre as regras consubstanciar verdadeiro conflito, solucionável com a declaração de invalidade de uma das regras ou com a criação de uma exceção, ao passo que o relacionamento entre os princípios consiste num imbricamento, solucionável mediante ponderação que atribua dimensão de peso a cada um deles. Em quarto lugar, há o critério do fundamento axiológico, que considera os princípios, ao contrário das regras, como fundamento axiológico para a decisão a ser tomada.

Assim, pode-se entender que o reconhecimento da força normativa dos princípios no pós-positivismo é uma tentativa de restabelecer a relação entre o Direito e a ética, uma vez que no cenário atual o importante para o direito é a aplicação do justo e do correto.

2.2 Limitações ao poder de tributar e a proteção do contribuinte

Quando se fala em tributação, é possível perceber que o poder de tributar é, além de outras definições, uma capacidade de ingerência do Estado na propriedade particular dos indivíduos. O direito à propriedade é notadamente um direito individual consagrado na Constituição Federal de 1988, por meio de seu artigo 5º, XXII³³.

Nesse sentido, tributar significa a existência de previsão por lei de uma invasão pelo Estado na esfera do direito individual do contribuinte. Sendo assim, com o fito de evitar

³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 59-60.

³³ “(...) 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: XXII – é garantido o direito de propriedade (...)” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

arbitrariedades por parte do ente tributante, faz-se imprescindível a criação de limitações ao poder de tributar, vez que a intervenção na esfera individual do direito à propriedade não pode ser arbitrária, sob pena de violação também ao art. 170, II, da Constituição Federal Brasileira.

Na Constituição Federal de 1988, existem disposições expressas cujo objetivo é a proteção do contribuinte frente ao poder de tributar do Estado. Isto porque, considerando que, como dito anteriormente, a tributação funciona como uma ingerência do Estado no patrimônio dos particulares, ela funciona como uma exceção ao direito de propriedade. O tributarista Roque Antonio Carrazza³⁴ diz o seguinte acerca do limite de tributar:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que-estas sim-, preveem as concretas obrigações tributárias.

Dessa forma, o direito de tributar deve ser exercido com limitações de modo a não provocar conflitos graves e distorções entre os interesses individuais e coletivos. Portanto, a conclusão lógica é de que, apesar do tributo ser uma prestação pecuniária de caráter compulsório na forma do Código Tributário Nacional, o ente tributante não pode exercer de sua competência tributária para praticar atos com abuso de poder, pois existem as limitações ao poder de tributar do Estado.

2.3 O Imposto sobre Grandes Fortunas e os princípios constitucionais

Partindo do pressuposto de que não há como estudar por completo um tributo sem vinculá-lo aos princípios que o norteiam dentro do ordenamento jurídico, para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, devem ser destacados, sem prejuízo da obediência aos demais, os princípios da igualdade e isonomia tributária, do não-confisco, capacidade contributiva, expressamente previstos na Constituição, além da obediência à rígida repartição de competências tributárias dispostas na Carta Magna, aliada à vedação à bitributação que torna ilegal a cobrança dupla de impostos sobre o mesmo fato gerador.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.489.

Diante das exposições anteriores, não há dúvidas de que a ideia do IGF está ligada à lógica de justiça social por meio do direito tributário, mas para análise da viabilidade do referido imposto, algumas nuances merecem destaque, principalmente considerando a necessidade de respeito ao princípio da capacidade contributiva e do não-confisco, que serão abaixo analisados.

2.3.1 Princípio da igualdade tributária e isonomia

A igualdade é um princípio constitucional corolário do Estado Democrático de Direito. Como expressão máxima dos direitos e garantias fundamentais, está disposta no caput do artigo 5º da Carta Magna³⁵. Para Canotilho³⁶, o princípio da igualdade não se caracteriza somente como um princípio de igualdade de Estado de Direito, mas também como um princípio de igualdade de democracia econômica e social.

No âmbito tributário, o princípio da igualdade adquire o significado de proteção dos indivíduos com a vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente. Portanto, a premissa é de que qualquer tratamento irregular deve ser abolido, na forma do artigo 150, II, da Constituição Federal de 1988:

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;

No entanto, quando se fala em tributação, a capacidade contributiva das pessoas é um dos principais parâmetros a ser levado em consideração para a imputação de algum tipo de tratamento diferenciado, prezando pelo tratamento isonômico. Até por isso, alinhado ao pensamento motivador do Imposto sobre Grandes Fortunas, a instituição deste tributo visaria a utilização da tributação mais gravosa de contribuintes dotados de imensa capacidade contributiva, em prol de uma sociedade mais igualitária com a utilização do arrecadado para eventuais políticas públicas do Estado.

³⁵. “(...) 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 (...)”. BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

³⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. p. 348-349.

O Supremo Tribunal Federal também é adepto desta linha de pensamento, de que medidas discriminativas são permitidas para a promoção de igualdade em sentido material, como se pode observar do julgado abaixo:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). ARTIGOS 22 E 29, III, DA LEI Nº 10.684/03. AUMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO PARA AS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA VEDAÇÃO DO CONFISCO OU DA ANTERIORIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO. (...) 4. A conformação do princípio da isonomia na Constituição Federal, mais ainda na vertente tributária, autoriza a adoção de medidas discriminativas para a promoção da igualdade em sentido material (...) 5. Atrelado ao valor da isonomia, o princípio da capacidade contributiva busca, exatamente, justificar a adoção de critérios de diferenciação de incidência, conforme exija a multiplicidade de situações sociais, sempre visando a uma tributação mais justa e equânime³⁷.

Para Caliendo³⁸, as únicas formas legítimas de discriminação são as derivadas de incentivo a determinados grupos sociais e ao combate de desigualdades sociais e econômicas. É nesse sentido que o viés da isonomia, atrelado ao princípio da capacidade contributiva, que estão os principais argumentos que sustentam a defesa do IGF.

2.3.2 Princípio do não-confisco

Como exposto anteriormente, e não custa reforçar, a tributação é uma forma de ingerência, por parte do Estado, na riqueza dos particulares. No entanto, o tributo não pode significar a devastação do patrimônio do contribuinte.

Disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988³⁹, o princípio do não-confisco é uma garantia fundamental que impõe ao Estado um limite ao poder de tributar. Isto porque, este princípio visa proteger o contribuinte de uma majoração arbitrária de tributos, de modo que a ingerência do ente tributante no patrimônio do particular não signifique uma tributação exagerada que possa ser entendida como uma punição ou limitação à sua existência digna.

³⁷ STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2898**. Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 03/12/2018. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur395697/false>>. Acesso em 05/05/2021.

³⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 168.

³⁹ “(...) Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”. BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

Nesse sentido, a doutrina pátria se debruça sobre os conceitos do que poderia ser considerado confisco. Nas lições de Paulo de Barros de Carvalho⁴⁰, pode-se identificar que o autor acredita que há ausência de parâmetros do que vem a ser confisco:

O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária.

Para Ives Gandra da Silva Martins⁴¹, não há ausência de parâmetros. Segundo ele, o confisco ocorre quando se retira de um indivíduo a capacidade de utilizar seus recursos para suas necessidades essenciais e para o seu desenvolvimento pessoal, sendo necessário, portanto, o exame da totalidade da carga tributária suportada por cada contribuinte para que seja possível aferir se há confisco, não sendo possível determinar por meio da análise de um tributo em isolado:

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

Esta também é a linha adotada por Hugo de Brito Machado Segundo⁴²:

Para se avaliar se um tributo está sendo usado de forma confiscatória, seu “ônus” deve ser considerado em conjunto com os demais tributos que oneram o mesmo fato, e não isoladamente. Assim, mesmo que a Constituição autorize a União a instituir mais de um tributo sobre um mesmo fato (por exemplo, IRPJ e CSLL, ou IRPF e contribuição previdenciária), haverá inconstitucionalidade se esses dois tributos, somados, tornarem-se confiscatórios, mesmo que cada um, isoladamente, aparentemente não o seja.

Feitas estas considerações, é importante avaliar o Imposto sobre Grandes Fortunas sob a lógica do princípio do não-confisco, uma vez que, embora a hipótese de incidência do IGF tenha todo este arcabouço de justiça, e que, em tese, sua hipótese de incidência seria limitada à titularidade de um patrimônio abundante, este tributo não pode representar uma ameaça a

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 159.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000. p. 49.

⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2018.

este patrimônio de modo que haja o confisco dos bens do contribuinte, considerando toda a carga tributária que ele já suporta.

Nesse contexto, é correto o pensamento de que, para se definir o que é confiscatório ou não no caso concreto, deve-se olhar toda a carga tributária a que o contribuinte está sujeito, para confirmar se a nova exação pode ser considerada uma ingerência estatal que possa vir a caracterizar um confisco. Isto porque, o objetivo da instituição do IGF deve ser o combate à concentração de renda e redução de desigualdades sociais, e não a oneração de um grande patrimônio até que ele seja devastado.

2.3.3 Princípio da capacidade contributiva

Segundo Ricardo Lobo Torres⁴³, e alinhado ao exposto no início do presente trabalho, o princípio da capacidade contributiva foi, pela primeira vez, formulado por Adam Smith, ao afirmar que “a subordinação do cidadão ao Governo deve se fazer ‘na medida do possível, em proporção à sua respectiva capacidade de pagar”.

Este princípio é de suma importância e exerce influência no ordenamento jurídico tributário no que tange à ideia de justiça fiscal, uma vez que visa proteger todas as pessoas que, diante de uma situação de vulnerabilidade econômica, podem não ter condições de suportar uma carga tributária adicional imposta pelo Estado.

O conceito deste princípio perpassa a necessidade de observação das necessidades de cunho existencial dos indivíduos, de modo que a arrecadação de um tributo não pode reduzir a qualidade de vida de alguém a condições insalubres. Referido princípio tem previsão constitucional expressa nos artigos 145, §1º e 150, II, da CF/88⁴⁴:

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. (...)

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

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira⁴⁵, o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Além disso, tal princípio está atrelado ao valor do princípio da isonomia, como já adiantado mais acima, vez que busca uma tributação mais justa.

Nesse sentido, nota-se que o princípio da capacidade contributiva é reflexo da valorização da dignidade da pessoa humana. Klaus Tipke afirma que a tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira e se o legislador pudesse ditar as leis fiscais ao seu talante⁴⁶.

Entretanto, como já abordado em capítulo anterior, fato é que o Brasil possui sua matriz tributária voltada para o consumo, o que implica em distanciamento do princípio da capacidade contributiva, pois este tipo de tributação transfere o ônus real de seu pagamento ao consumidor final, tornando mais difícil a aplicação deste princípio. Por estas razões, o princípio da capacidade contributiva poderia legitimar a onerosidade maior aos detentores de “grandes fortunas”, pois, em tese, esses contribuintes possuiriam condições de arcar com o ônus tributário que o imposto exigiria. No entanto, cabe uma observação.

Partindo do pressuposto que a incidência do IGF é sobre o patrimônio, no caso do recebimento de uma herança, por exemplo, eventualmente o receptor de um bem imóvel de grande valor pode não conseguir arcar com uma tributação mais agressiva no futuro, por não possuir renda o suficiente, tendo que alienar este patrimônio por não possuir capacidade econômica de honrar com o IGF, o que poderia, no caso concreto, ensejar uma violação ao princípio do não-confisco, já estudado no tópico anterior.

2.3.4 Repartição de competências e bitributação

A Constituição Federal de 1988, mediante um conjunto de regras, delimitou a competência legislativa dos entes para a instituição de tributos para que, posteriormente, a lei infraconstitucional institua o tributo e regulamente essa competência.

⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.12.

⁴⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 28.

Nesse sentido, a lei institui o tributo e determina as questões atinentes à sua exigência, tais como, hipótese de incidência, fato gerador, quem são os sujeitos passivos e ativos, alíquotas, faixas de isenção, entre outras características. Ato contínuo, o fato gerador materializa a obrigação tributária. Ocorre que há a possibilidade de dois entes diferentes ou mais tributando o mesmo fato gerador, o que materializa a chamada bitributação que é vedada, como se depreende das lições de Regina Helena Costa⁴⁷ ao conceituar este fenômeno:

É a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.

Entretanto, nas lições de Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁸, observa-se que, do ponto de vista econômico, a tributação de uma mesma riqueza é inevitável atualmente nos moldes em que o Sistema Tributário foi delineado na Constituição, o que, na prática, demonstra que a incidência da alta carga tributária brasileira está intrínseca ao cotidiano:

Ressalte-se, contudo, que isso diz respeito à dupla incidência jurídica de tributos. Ressalvados os casos autorizados na Constituição, dois tributos não podem onerar o mesmo fato jurídico, tendo a mesma hipótese de incidência (renda, patrimônio imobiliário etc.). Do ponto de vista econômico, porém, a dupla tributação de uma mesma riqueza é inevitável em um sistema no qual existem múltiplos tributos. Um cidadão, por exemplo, se prestar um serviço, auferir renda com isso, e comprar um apartamento, terá a mesma riqueza tributada três vezes, validamente, pelo ISS, IRPF e IPTU, não havendo invalidade nesse fenômeno, de resto inevitável e inerente a um sistema tributário como o delineado na Constituição brasileira.

No contexto do IGF, portanto, importante atentar para o fato de que contribuintes cuja riqueza no exterior já seja tributada podem estar sujeitos à bitributação. Este é um ponto que não inviabilizaria o IGF, diante da possibilidade de se firmar um Tratado Internacional para evitar bitributação, mas cabe a observação de que é necessário o cuidado com os diversos tributos já incidentes sobre a renda e o patrimônio, sob pena de caracterização de confisco do patrimônio do contribuinte, como já analisado anteriormente.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 7.

⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2018.

3. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

Em uma análise superficial, o IGF parece simples. Entretanto, Cid Heráclito Queiróz explica os motivos pelos quais o constituinte originário estipulou que o IGF fosse criado somente através de lei complementar, uma vez que muitas questões – algumas bem complexas –, precisam ser analisadas.

Em breve síntese dos tópicos abordados em sua obra⁴⁹, Cid Heráclito demonstra que, para instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, deve-se atentar às seguintes questões fundamentais: 1º) dimensionar e definir grande fortuna; 2º) submeter à incidência ao patrimônio das pessoas físicas e jurídicas ou somente ao das físicas; 3º) estabelecer parâmetros para a avaliação das “grandes fortunas”; 4º) optar pela progressividade ou proporcionalidade das alíquotas; 5º) prescrever a incidência sobre o patrimônio bruto ou líquido; 6º) Estabelecer as deduções relacionadas aos bens essenciais; 7º) Definir sobre a exclusão ou não de capitais (ações subscritas) aplicados em investimentos de grande relevância socioeconômica; 8º) estabelecer destinação da arrecadação; e 9º) Necessidade de firmar acordos com outros países a fim de evitar a bitributação, em face das incidências segundo os princípios do domicílio ou da localização dos bens.

No Brasil, diversos Projetos de Lei foram apresentados sobre o tema e suas características serão analisadas a seguir. No cenário pandêmico atual, novos Projetos surgiram com a ideia de auxílio financeiro frente aos gastos dos entes públicos no combate à COVID-19, o que muito se assemelha à ideia Argentina atual, mas alguns possuem controvérsias acerca da sua constitucionalidade, pois, como visto, o IGF pode esbarrar em questões constitucionais conflitantes que nem seu ideal fundador de justiça poderiam ultrapassar.

Para seguir com a análise dos Projetos, importante é a observação de Leandro Paulsen⁵⁰, que aduz que o IGF só poderá alcançar os patrimônios realmente muito diferenciados, em razão de seu elevadíssimo valor e que, dessa forma, a Lei terá o dever de se manter adstrita a este conceito. Diante disso, passa-se a analisar alguns dos principais Projetos de Lei atualmente em trâmite sobre o assunto.

⁴⁹ QUEIROZ, Cid Heráclito de. Liberdade e Patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas. **Carta Mensal**. CNC: Rio de Janeiro, n. 467, fev./1994, p. 13-23.

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2004, p. 332.

3.1 Projeto de Lei do Senado n° 162/89

De autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, o PLS n° 162/89⁵¹ é o primeiro Projeto de Lei brasileiro relacionado ao Imposto sobre Grandes Fortunas. Apresentado em 23/06/1989, tem como fato gerador, ou seja, conceituou como “grande fortuna”, a titularidade, em 1° de janeiro de cada ano, de fortuna superior a 2 (dois) milhões de Cruzados Novos, expressos em moeda de poder aquisitivo de 1° de fevereiro de 1989.

Para os efeitos desta Lei, considera-se fortuna o conjunto de todos os bens, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, excluídos: (i) o imóvel de residência do contribuinte, até o valor de quinhentos mil Cruzados Novos; (ii) os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de um milhão e duzentos mil Cruzados Novos, (iii) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e alíquotas fixadas em lei; (iv) investimentos na infraestrutura ferroviária, rodoviária e portuária, energia elétrica e comunicações, nos termos da lei; e, por fim, (v) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada de alta relevância social, econômica ou ecológica, nos termos da lei.

Em seu artigo 2°, o PLS definia que os contribuintes do imposto seriam as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país. Quanto à base de cálculo, seria o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, à exceção das contraídas para a aquisição de bens excluídos da incidência do imposto nos termos da Lei. Para as alíquotas, prevê variação de isenção a 1%, de forma progressiva, conforme valor do patrimônio descrito abaixo:

Classe de valor do patrimônio	Alíquota
até NCz\$ 2.000.000,00	isento
mais de NCz\$ 2.000.000,00	
até NCz\$ 4.000.000,00	0,3%
mais de NCz\$ 4.000.000,00	
até NCz\$ 6.000.000,00	0,5%
mais de NCz\$ 6.000.000,00	
até NCz\$ 8.000.000,00	0,7%
mais de NCz\$ 8.000.000,00	1%

⁵¹ BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar n° 162, de 1989**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1487>>. Acessado em 05/05/2021

Em relação à limitação ao patrimônio das pessoas físicas, importante pontuar que tal medida poderia incentivar ainda mais a transferência de bens para pessoas jurídicas, com o objetivo de fugir da tributação do IGF, fato este que já acontece atualmente de forma frequente como meio de fuga ao Imposto de Renda das pessoas físicas.

O PL foi votado e aprovado no Senado Federal em 06/12/1989, sendo encaminhado para a Câmara dos Deputados, onde passou a tramitar como Projeto de Lei Complementar 202/1989. As principais discussões em torno do Projeto no Senado foram de que o imposto não poderia tributar o patrimônio somente, mas que deveria incidir sobre um conjunto de bens extremamente valioso. Ademais, foi levantado o ponto de que havia bitributação, devido à mesma base de cálculo utilizada para os demais tributos incidentes sobre o patrimônio ITR, IPTU, IPVA.

Atualmente, na Câmara dos Deputados, o PL aguarda apreciação pelo Plenário há mais de 20 anos, tendo sua última movimentação ocorrido em 06/12/2000, conforme consulta de movimentações realizada no site da referida Casa Legislativa.

3.2 Projeto de Lei Complementar nº 128/2008

O PLS nº 128/2008⁵², de autoria do Senador Paulo Paim, foi apresentado em 09/04/2008 e determinava que o IGF incidiria sobre o patrimônio da pessoa física ou de espólio de valor mínimo definido na referida lei, assim considerado o conjunto de todos os bens e direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semoventes, situados no país ou no exterior. O Projeto previa que os bens e direitos objeto de posse pelo contribuinte, inclusive, integrariam o patrimônio. Portanto, o fato gerador do imposto seria a propriedade deste patrimônio.

Nesse sentido, é possível observar que o Projeto deu atenção especial à avaliação das propriedades, o que gerou questionamentos em relação a uma possível bitributação, como afirmou o Senador César Borges, na linha do senador Dornelles, uma vez que o patrimônio é formado com rendimentos já tributados pelo Imposto de Renda.

⁵² BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 128, de 2008**. Disponível em:<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-letters/documento?dm=3377592&ts=1594029153297&disposition=inline>>. Acessado em 05/05/2021

Ademais, o PLS estabeleceu que a base de cálculo do IGF é o patrimônio, tal como definido acima, e diminuído das dívidas e obrigações pecuniárias do contribuinte, cujo valor ultrapasse o equivalente a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) no dia 31 de dezembro de cada ano civil, com previsão de alíquota única de 1% (um por cento).

No que tange às exclusões, não compunha o patrimônio para fins de incidência do imposto: (i) o imóvel de residência do contribuinte e os bens de pequeno valor, de uso doméstico, conforme o disposto em Regulamento; (ii) os bens de produção e instalações utilizados para obtenção de rendimentos de trabalho autônomo; (iii) os bens objeto de tombamento ou de declaração de utilidade pública pelo Poder Público e os gravados por reserva legal ou voluntária para fins de utilização social ou de preservação ambiental; (iv) os bens dados em usufruto a entidades culturais, educacionais, filantrópicas, religiosas e sindicais, ou reconhecidas como de utilidade pública, enquanto durar a dação; (v) os bens cujo uso esteja interditado por posse, invasão ou esbulho possessório, assim reconhecido por sentença judicial e enquanto durar a interdição; (vi) os bens consumíveis não destinados à alienação; e (vii) os bens guardados por cláusula de inalienabilidade.

Semelhante a outros Projetos, há um alívio em relação ao imóvel residencial do contribuinte. Outro ponto importante é a concessão de deduções nos valores efetivamente pagos de IPTU, ITR, ITBI e ITCMD, com o fito de evitar a bitributação, desde que incidentes sobre bens constantes das declarações utilizadas na apuração da base de cálculo. Ademais, há previsão de multas em 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.

O Projeto de Lei em questão foi rejeitado por Comissão em decisão não terminativa (art. 254 do Regimento Interno do Senado Federal - RISF) e, posteriormente, arquivado em 2010. Dentre os motivos de sua rejeição, foram citados: (i) dificuldade administrativa para implementação do IGF; (ii) baixa arrecadação; (iii) alegação de outros meios mais eficazes para justiça social, como pelo Imposto de Renda, por exemplo.

3.3 Projeto de Lei Complementar 277/2008

De autoria dos então deputados Luciana Genro (PSOL/RS), Chico Alencar (PSOL/RJ) e Ivan Valente (PSOL/SP), o Projeto de Lei Complementar nº 277/2008⁵³ institui o Imposto

⁵³BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 277/2008**. Disponível em:

sobre Grandes Fortunas e define, em seu artigo 1º, que o fato gerador do imposto, seria 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.

O artigo 2º define quem seriam os contribuintes do IGF, que seriam todas 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.

Para efeitos do artigo, conforme o PL, fortuna é o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, com as exclusões que serão detalhadas mais abaixo. Assim, pode se entender que há margem para bitributação, visto que os bens situados no exterior podem ser tributados no país em que se encontram. De acordo com o Projeto, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto, serão excluídos do patrimônio:

- a) os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); b) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei; c) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Diante disso, importante ressaltar que, da forma como está escrito atualmente, há margem para questionamentos acerca da constitucionalidade do Projeto em razão da Constituição Federal de 1988 definir, expressamente, a necessidade de lei complementar para instituição do IGF. Isto ocorre porque, ao tratar das exclusões, o Projeto deixa a cargo de lei ordinária a fixação de algumas questões atinentes à exclusão de objetos de antiguidade, arte ou coleção do patrimônio tributável.

Ainda em relação aos bens, o Projeto determina o seguinte critério de avaliação:

- § 1º Os bens serão avaliados: a) os imóveis, pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou se situado no exterior, pelo custo de aquisição; b) os créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial, pelo valor atualizado, excluído o valor dos considerados, nos termos da lei, de realização improvável; c) os demais, pelo custo de sua aquisição pelo contribuinte.

Cabe destacar trecho do livro de Marcelo Cid Heráclito Queiroz⁵⁴ que, diante do valor definido como “grande fortuna”, ressalta que este PL não cria um imposto sobre “grande fortuna”, mas determina que ele incida sobre o que considera apenas como “fortuna”, logo, não há fundamento constitucional.

Quanto às alíquotas, o critério adotado é o da progressividade, que variam de 1%, 2%, 3%, 4% e 5% da fortuna, considerado os valores de 2.000.000,01 até os superiores a 50.000.000,00. Nesse sentido, veja-se a tabela, extraída do art. 5º do Projeto⁵⁵:

Classe de valor de patrimônio (em R\$)	Alíquota
Até 2.000.000,00	Isento
de 2.000.000,01 a 5.000.000,00	1%
de 5.000.000,01 a 10.000.000,00	2%
de 10.000.000,01 a 20.000.000,00	3%
de 20.000.000,01 a 50.000.000,00	4%
Mais de 50.000.000,00	5%

No caso de sociedade conjugal, com patrimônio comum, o Projeto prevê a tributação de cada cônjuge pelo valor da metade do valor do patrimônio comum, mas não prevê o tratamento a ser dado no exercício em caso de eventual divórcio.

Atualmente, o Projeto encontra-se pronto para Pauta no Plenário. No entanto, sua última movimentação relevante ocorreu em 20/09/2012.

3.4 Projeto de Lei Complementar nº 315/2015

Apresentado em 26/05/2015, também pelo Senador Paulo Paim (PT/RS), o PL⁵⁶ define que o IGF incide sobre o patrimônio de qualquer pessoa física ou de espólio, que alcance o valor de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) no dia 31 de dezembro de cada ano

⁵⁴ *Ibid*, p. 50.

⁵⁵ BRASIL, Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei do Senado nº 277 de 2008**. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=547712&filename=PLP+277/2008>. Acessado em 16/05/2021.

⁵⁶ BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 315, de 2015**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>>. Acessado em 05/05/2021

civil, sendo tal limite atualizado anualmente pelo índice oficial de inflação adotado pelo Governo.

Em linhas gerais, relacionados à base de cálculo, alíquota, exclusões e multas são os mesmos do PLS nº 128/2008, tendo sido ajustado apenas o limite do patrimônio (que antes era R\$ 10 milhões) para que se faça mais jus ao termo “grande fortuna”. A alíquota foi mantida como única de 1% (um por cento).

Atualmente, o Projeto continua em trâmite, mas carece de movimentações, tendo sua última movimentação relevante ocorrido em 08/09/2015, onde foi remetido ao Relator Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB).

3.5 Projeto de Lei Complementar nº 183/2019

O projeto de Lei Complementar nº 183/2019⁵⁷, de autoria do Senador Plínio Valério (PSDB/AM), foi apresentado em 06/08/2019 e propõe a criação do IGF, que incidirá sobre o patrimônio líquido que exceda o valor de 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do Imposto de Renda, previsto no artigo 150, III, da Constituição Federal de 1988, o que resulta em R\$ 22.847.760,00 (vinte e dois milhões, oitocentos e quarenta e sete mil, setecentos e sessenta reais), considerando que na tabela atual do Imposto de Renda o limite mensal de isenção é de R\$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos)⁵⁸, apurado anualmente no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência.

De acordo com o Projeto, os contribuintes seriam as pessoas físicas domiciliadas no país e as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior em relação ao patrimônio que detenham no Brasil, além do espólio das pessoas físicas mencionadas. Quanto à base de cálculo e alíquota, estas variam da seguinte forma, na forma do art. 4º do PL:

Art. 4º O IGF tem como base de cálculo o patrimônio líquido e será cobrado de acordo com a seguinte progressão:

I – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento);

⁵⁷ BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>>. Acessado em 05/05/2021

⁵⁸ BRASIL, Receita Federal. **Tabela do Imposto de Renda**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acessado em 05/05/2021.

- II – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 20.000 (vinte mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 70.000 (setenta mil) vezes o mesmo limite, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento);
- III – para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso II deste artigo, incidirá alíquota de 1% (um por cento).

Ademais, assim como no Projeto de Lei 128/2008, poderão ser abatidos do valor do IGF as importâncias pagas, no exercício anterior, a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD, desde que incidentes sobre bens constantes das declarações utilizadas na apuração da base de cálculo. Por fim, um ponto que chama atenção é a vedação do parcelamento de eventuais créditos constituídos em favor da Fazenda em decorrência da incidência do IGF.

3.6 Projeto de Lei Complementar nº 924/2020

Este PL⁵⁹ foi apresentado em 24/03/2020, pelo Deputado Assis Carvalho (PT/PI), e institui o Imposto sobre Grandes Fortunas a ser destinado exclusivamente ao combate da pandemia decorrente da COVID-19.

O fato gerador do imposto é a titularidade de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil ou no exterior, no dia 31 de dezembro de cada ano, em valor global superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), que será atualizado anualmente pelo Poder Executivo. Como contribuintes do IGF, foram estabelecidas as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que tenha no Brasil, e os espólios.

O Projeto determina que o imposto não incidirá sobre: (i) os bens e direitos considerados como de pequeno valor individual, objetos de arte ou coleção e outros bens cuja posse ou utilização seja considerada de alta relevância social, econômica ou ecológica, nas condições e percentagens fixadas em lei; (ii) o imóvel residencial conceituado como bem de família no art. 1º da Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990, limitado ao valor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais); e (iii) um veículo automotor avaliado em até R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Para as alíquotas, adotou-se a progressividade da seguinte forma:

⁵⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 924/2020**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241837>>. Acessado em: 05/05/2021.

- I – 0,5%, para fortunas acima de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões) até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões);
- II – 1%, para fortunas acima de R\$ 10.000.000,01 (dez milhões e um centavo) até R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões);
- III – 2%, para fortunas acima de 20.000.000,01 (vinte milhões e um centavo) até 30.000.000,00 (trinta milhões);
- IV – 3%, para fortunas acima de R\$ 30.000.000,01 (trinta milhões e um centavo) até 40.000.000,00 (quarenta milhões)
- V – 5% para fortunas acima de 40.000.000,01 (quarenta milhões e um centavo).

Por fim, importante destacar que, em seu artigo 9º, o PL dispõe que o produto da arrecadação do IGF seria destinado, exclusivamente, ao custeio de atividades de combate à pandemia da COVID-19, violando flagrantemente uma norma de Direito Financeiro, da não vinculação de receitas, contida no art. 167, IV, da Carta Magna. Este princípio, inclusive, é o que diferencia o imposto das demais espécies de tributo, tais como a taxa, por exemplo, que possui natureza vinculada.

Quanto a este ponto, há que se comentar acerca da ineficácia da instituição do IGF para combate à crise atual da COVID-19. Isto porque, este imposto não poderia ser cobrado de imediato, em razão do princípio da anterioridade tributária a que o IGF também se submete (noventena e anterioridade de exercício), pois a Lei só entraria em vigor no próximo ano, de modo que o imposto só poderia ser cobrado em 2022.

Portanto, como medida emergencial e urgente, não funcionaria a instituição do IGF para os fins que o PLS pretende. Diante desse cenário, a espécie tributária que parece, a princípio, ser a mais adequada a este objetivo seria um empréstimo compulsório, que é previsto justamente para ser instituído em um cenário de calamidade pública, e não o IGF.

Entretanto, cabe mencionar que, diante de um cenário pandêmico em que se aufere menos renda, talvez nem o empréstimo compulsório de forma isolada seja uma figura adequada, visto que pode ocasionar uma judicialização dos valores diante da crise. Ou talvez pode ser até que os contribuintes aceitem de bom grado, mas este tópico demanda uma análise mais aprofundada e esta exaço não é tema analisado neste trabalho.

Ademais, como resultado da análise deste PL, cabe ressaltar importante ponto levantado por Marcelo Cid Heráclito de Queiroz em relação à problemática do Imposto sobre Grandes

Fortunas quando se está diante da valorização de bens imóveis, seja por razões de mercado ou por decorrência de obras públicas ou privadas. Ao citar reportagem do Portal IG⁶⁰:

O portal IG, por exemplo, informou que a valorização em alguns bairros do Rio de Janeiro, em dez anos (2001/2011) foi de 600%, contra uma inflação pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) de 91,85%. Entretanto, esses fatos não significam que o aumento do valor dos bens tenha sido reflexo do aumento da renda dos proprietários. Por consequência, importará, sem dúvida, em confisco fazer incidir o Impostos sobre Grandes Fortunas no patrimônio assim valorizado.

Diante desse, é perigoso considerar que um patrimônio em valor superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) possa significar que há uma capacidade contributiva elevada para fins de incidência do IGF, ainda mais considerando toda a carga tributária já incidente sobre esse patrimônio. A mais, Cid Heráclito⁶¹ complementa com um exemplo importante:

Para exemplificar, vejamos a situação de um casal septuagenário que possua um único imóvel residencial (casa) no bairro do Leblon, adquirido há 40 (quarenta) anos, com financiamento descontado em seus salários e que hoje vive de modestas aposentadorias. Como a valorização do imóvel no Leblon foi extraordinária, o citado casal poderia ser enquadrado como contribuinte do Imposto sobre Grandes Fortunas. Nesse caso, o casal teria de vender o imóvel valioso e adquirir outra moradia mais barata, em outro bairro, e, com a diferença, pagar o imposto. Portanto, o imposto o Imposto sobre Grandes Fortunas seria pago com parte do patrimônio, que também será utilizado para pagar o Imposto de Renda sobre ganho de capital e o Imposto de Transmissão, ou seja, ocorreria o confisco que a Constituição veda.

Isto porque, apesar de haver previsão de que o imposto, nos moldes desta lei, não atingirá imóvel residencial (bem de família) limitado ao valor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), tal previsão não seria suficiente para impedir que situações injustas, como a do exemplo citado por Cid Heráclito ocorressem, vez que o IGF incidiria sobre algo que, na prática, não pode ser lido como uma “grande fortuna”.

3.7 Projeto de Lei Complementar nº 50/2020

Apresentado em 26/03/2020, e de autoria da Senadora Eliziane Gama (CIDADANIA/MA), o PL 50/2020⁶² propõe a instituição do IGF, na forma de um empréstimo compulsório, para atender despesas extraordinárias decorrentes do estado de calamidade

⁶⁰ QUEIROZ, Marcelo Cid. **O Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Rio de Janeiro: Lacre, 2016. Paginação irregular.

⁶¹ *Ibid.* Paginação irregular.

⁶² BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 50, de 2020**. Disponível em:< <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>>. Acessado em 05/05/2021

pública decorrente da pandemia de COVID-19. De início, já é possível identificar a violação à vedação constitucional da não vinculação de receitas, contida no art. 167, IV, da Carta Magna, assim como ocorre para o Projeto de Lei Complementar nº 924/2020 anteriormente analisado.

De acordo com o Projeto, a incidência seria na forma de alíquotas progressivas, e teria como fato gerador a titularidade de grande fortuna, que, anteriormente à Emenda apresentada em 07/04/2020, era definida, assim como no PL 183/2019 anteriormente analisado, como o patrimônio líquido que excedesse o valor de 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do Imposto de Renda, previsto no artigo 150, III, da Constituição Federal de 1988, o que resulta em R\$ 22.847.760,00 (vinte e dois milhões, oitocentos e quarenta e sete mil, setecentos e sessenta reais).

Atualmente, a mencionada Emenda propõe a redução do limite para 10.000 (dez mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do Imposto de Renda, o que resulta em R\$ 19.039.800,00 (dezenove milhões e trinta e nove mil e oitocentos reais), sob a justificativa de que o momento extremamente delicado do país requer que os mais abastados da sociedade deem contribuição mais robusta para a superação da crise.

Os contribuintes seriam as pessoas físicas domiciliadas no país e pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que detenham no país. As alíquotas progressivas incidiriam sobre o patrimônio líquido acima demonstrado da seguinte forma, pós emenda apresentada:

- I – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 10.000 (dez mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento);
- II – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 20.000 (vinte mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 70.000 (setenta mil) vezes o mesmo limite, incidirá alíquota de 0,85% (zero vírgula oitenta e cinco por cento);
- III – para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso II deste artigo, incidirá alíquota de 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento).

Um ponto interessante é que o Projeto traz uma medida de desincentivo a fraudes, dispondo que, havendo transferência de patrimônio de pessoa física para pessoa jurídica com o objetivo de evasão à cobrança, ter-se-ia a hipótese de responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo, mas a violação à vedação constitucional de não vinculação de receitas, citada mais acima, atrelada ao fato de que o fator motivador da criação da Lei (suporte às

despesas da crise ocasionada pela COVID-19) não faz sentido sob a ótica de quando o imposto poderá ser cobrado, já traz indícios de que o PLS possa ser rejeitado.

Desde 29/04/2021, o Projeto aguarda documentação complementar solicitada pela Comissão de Assuntos Econômicos (Secretaria de Apoio à Comissão de Assuntos Econômicos). E a crise relacionada à pandemia de COVID-19 teve seu início em março de 2020, quando foi apresentado o Projeto.

3.8 Projeto de Lei Complementar nº 103/2020

Em 17/04/2020, o Deputado Federal João Daniel - PT/SE apresentou o PL nº 103/2020⁶³, que institui IGF cujo fato gerador é a titularidade, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, de bens e direitos em montante superior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais). Como contribuintes, tem-se as pessoas físicas domiciliadas no país, pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que detenha no país, e o espólio das pessoas físicas anteriormente citadas.

Em relação às alíquotas, seriam progressivas conforme tabela abaixo:

Valor do patrimônio (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir (R\$)
De 20.000.000,01 a 50.000.000,00	0,5%	100.000,00
Acima de 50.000.000,00	2%	1.000.000,00

A base de cálculo seria o montante total dos bens e direitos que compõem o patrimônio dos contribuintes e de seus dependentes. Um ponto positivo é que, com o fito de evitar eventual bitributação, o PL dispõe que serão deduzidos do IGF os valores efetivamente pagos a título de ITR, ITCMD, IPVA, IPTU, ITBI e até 80% (oitenta por cento) das doações realizadas no ano-calendário anterior a entidades beneficentes de assistência social, saúde e educação.

Por outro lado, há alguns pontos negativos. O Projeto é curto e dispõe apenas de 7 artigos. Em se tratando de um imposto tão complexo como o IGF, não foi disposto um ponto

⁶³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 103/2020**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2249924>>. Acessado em: 05/05/2021.

importante, que seria o critério para avaliação dos bens e direitos elencados. Foi citado o valor de mercado, mas o detalhamento de como seria feita a avaliação foi deixado para lei posterior.

No mais, em sua justificação voltam a aparecer um ponto problemático, que é a instituição do imposto sob a ótica de financiamento emergencial diante da pandemia ocasionada pela COVID-19. Pelos argumentos anteriormente trazidos, isto não produz efeitos, pelo que me reporto aos argumentos trazidos na análise do PL anterior.

Atualmente, a Proposta aguarda apreciação do Plenário, e teve sua última movimentação em 26/10/2020.

3.9 Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 31

Além dos Projetos de Lei, é interessante mencionar que, em 16/03/2015, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 31, pelo Governador do Maranhão Flávio Dino, para o reconhecimento da omissão inconstitucional do Congresso Nacional em instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, sob o argumento de redução de receitas pelo Estado-membro e impedimento de promoção dos fundamentos da República⁶⁴:

Como resultado imediato da renúncia fiscal inconstitucional pela União, através da inércia do Congresso Nacional em aprovar um dos tantos projetos de lei que tramitam em suas Casas há anos, tem-se que a ausência de tributação das grandes fortunas pela União Federal reduz a perspectiva de recebimento, pelo Estado-membro, de recursos federais nas mais diversas áreas. Há verdadeira redução de receitas pelo Estado-membro. (...) De forma reflexa, ainda que a renúncia fiscal inconstitucional não resultasse propriamente em redução de receitas aos estados-membros, é inegável a repercussão desta nas finalidades do Estado, em sentido lato, porquanto a ausência de tributação das grandes fortunas impede a promoção dos próprios fundamentos da República Federativa do Brasil, como a construção de uma "sociedade livre, justa e solidária", a garantia do "desenvolvimento nacional", "erradicar a pobreza" e "reduzir as desigualdades regionais" (art. 3º, I a III, da Constituição).

Em manifestação à inicial, a Procuradoria-Geral da República (PGR) se manifestou no sentido de que não cabe ao Governador do Estado propor ADO em relação a imposto de titularidade da União não sujeito à repartição, principalmente considerando que a previsão de instituição do IGF entrega à União a competência para instituí-lo, mas não o dever, como se segue na ementa abaixo:

⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. Relator Ministro Alexandre de Moraes. NET. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seq_objetoincidente=4733958>. Acessado em: 10/05/2021.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. ART. 153, VII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ILEGITIMIDADE ATIVA. FALTA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA. MÉRITO. INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF). FACULDADE DA UNIÃO. INEXISTÊNCIA DE DEVER CONSTITUCIONAL DE LEGISLAR. REGULAÇÃO PROVISÓRIA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INVIABILIDADE. 1. Governador de estado não possui legitimidade para propor controle concentrado de omissão legislativa referente a imposto de titularidade da União, não sujeito a repartição de receita tributária. Ausência de pertinência temática. 2. Por não veicular o art. 153 da Constituição da República norma de natureza impositiva, mas mera faculdade da União para criar determinados tributos, não é possível determinar ao Congresso Nacional que legisle para instituir o imposto sobre grandes fortunas. 3. Não cabe, em ação direta de inconstitucionalidade por omissão, determinar instituição provisória de imposto, sob pena de afronta à divisão funcional do poder e à legalidade tributária. 4. Parecer pelo não conhecimento da ação; no mérito, pelo indeferimento da cautelar e, em definitivo, pela improcedência do pedido.⁶⁵

O Supremo Tribunal Federal, confirmando decisão monocrática proferida pelo Min. Alexandre de Moraes, julgou extinta sem resolução de mérito a ação, acolhendo argumentos da PGR, principalmente considerando a não comprovação de pertinência temática para propositura da ADO e a inexistência de comando constitucional que obrigue a repartição da arrecadação do IGF com os demais entes, como se verifica abaixo:

A previsão constitucional de repartição de receitas tributárias não altera a distribuição de competências, pois não influi na privatividade do ente federativo em instituir e cobrar seus próprios impostos, influenciando, tão somente, na distribuição da receita arrecadada. Assim, o direito subjetivo do ente federativo beneficiado à participação no produto arrecadado, no termos dos arts. 157 a 162 da Constituição Federal, somente existirá a partir do momento em que o ente federativo criar o tributo e ocorrer seu fato imponible. De todo modo, a Constituição Federal de 1988 atribuiu à União a competência tributária para a instituição do IGF (CF, art. 153, VII), mas não determinou, na Seção VI, do Capítulo I, do Título VI, a qual trata da repartição das receitas tributárias (CF, arts. 157 a 162), que houvesse repartição obrigatória das receitas eventualmente auferidas com a arrecadação do IGF entre a União e os demais entes federativos. Com efeito, de acordo com o art. 80, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VII, – o IGF – compõe o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, que não é destinado aos Estados Membros, como se infere da redação do art. 83 do ADCT. Portanto, não foi demonstrado o indispensável requisito da pertinência temática (...).⁶⁶

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ *Ibid.*

4. A EXPERIÊNCIA DE OUTROS PAÍSES COM O IGF

Feitas as análises dos Projetos de lei brasileiros, é de suma importância analisar também as experiências de outros países com a instituição do IGF, de modo a possibilitar um estudo sobre se o IGF funciona na prática, sua compatibilidade com a lógica do sistema constitucional brasileiro, além de traçar um panorama sobre a viabilidade de sua implementação no Brasil considerando as consequências econômicas no cenário internacional.

Antes de iniciar a análise, cabe ressaltar, contudo, que, em alguns casos, não se trata propriamente de imposto sobre “grandes fortunas”, mas impostos incidentes sobre os patrimônios vultuosos de alguns contribuintes, propriamente “fortunas”, o que comportaria a mesma lógica do IGF constitucionalmente previsto.

Conforme estudo do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper)⁶⁷, o quadro abaixo, obtido com base em relatório da OCDE, compara a arrecadação do Imposto sobre Fortunas (IF) em relação ao total da arrecadação tributária de cada país:

Tributos sobre Fortunas nos países da OCDE					
	1995	2000	2005	2010	2015
Suíça	2,86	3,09	3,36	3,40	3,62
Noruega	1,31	1,09	1,02	1,12	1,08
Islândia	1,16	0,00	0,00	0,00	0,00
Países Baixos	0,55	0,49	0,03	0,01	0,00
Espanha	0,53	0,65	0,52	0,21	0,53
Suécia	0,41	0,69	0,36	0,00	0,00
Alemanha	0,26	0,02	0,01	0,00	0,00
França	0,25	0,38	0,40	0,53	0,52
Itália	0,21	0,00	0,00	0,00	0,00
Dinamarca	0,19	0,00	0,00	0,00	0,00
Finlândia	0,08	0,28	0,18	0,00	0,00
Áustria	0,06	0,00	0,00	0,00	0,00

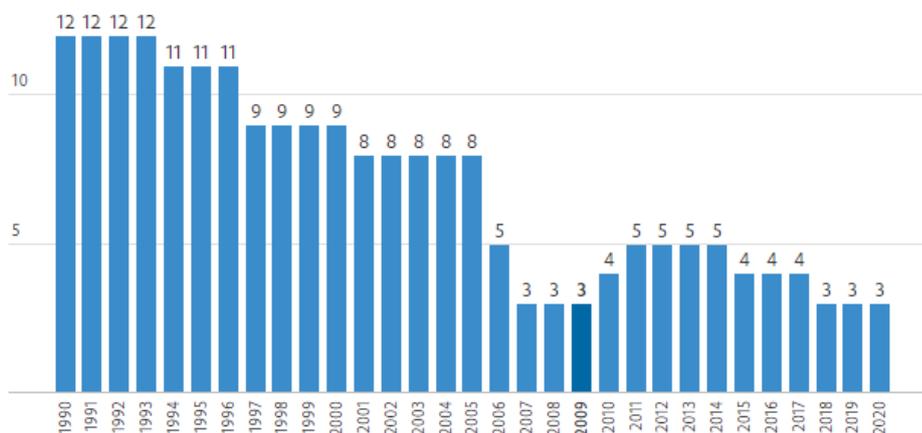
Tabela 1 – Percentual do produto da arrecadação do IF em relação à arrecadação tributária total do país

Baseado em dados publicados pela OCDE referenciados em reportagem da Folha de São Paulo⁶⁸, o Insper demonstrou que cada vez menos países optam por tributar grandes fortunas, na forma do gráfico abaixo:

⁶⁷ INSPER, Núcleo de Pesquisa em Tributação (2020). **Relatório de Pesquisa: Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Relat%C3%B3rio-Insper-IGF-Internacional.pdf>>. Acesso em 10/05/2021.

⁶⁸ CARRANÇA, Thais. Imposto sobre fortunas perde espaço no mundo rico, diz estudo do Insper. *NET*, São Paulo, jul. 2021. Folha de São Paulo. Disponível: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/imposto-sobre-fortunas-perde-espaco-no-mundo-rico-diz-estudo-do-insper.shtml>>. Acesso em 10/05/2021.

Número de países da OCDE que tributam fortunas



Fonte: Insper com base em dados da OCDE

Atualmente, considerando as nações que fazem parte da OCDE, restam somente Espanha, Noruega e Suíça como adeptos do imposto que, também com base no mesmo estudo do Insper, demonstram ter pequena representatividade em relação ao total arrecadado pelo país, o que levanta questionamentos em relação à eficiência e custos administrativos diante da pouca receita alcançada:

	Total da Arrecadação USD - Bilhões	% da arrecadação do tributo em relação à arrecadação total (2018)	% da arrecadação do tributo em relação ao PIB (2018)
Espanha	490.5	0,5%	0,2%
Noruega	169.6	1,1%	0,4%
Suíça	197.1	3,9%	1,1%

Tabela 2 – Representatividade da arrecadação do IGF em percentual sobre o valor total de arrecadação tributária e em relação ao PIB⁹

Feitas essas considerações, passa-se a analisar mais detalhadamente a tributação deste tipo de riqueza no cenário internacional.

4.1 Argentina

Na Argentina, foi instituído no ano de 1973 o Imposto sobre Bens Pessoais (Impuesto sobre los Bienes Personales) que, desde então, já passou por várias modificações em sua estrutura diante do longo tempo em que está em vigor. O Imposto sobre Bens Pessoais argentino atualmente grava o ativo bruto das pessoas físicas e jurídicas (propriedades na Argentina; estrangeiros com propriedades na Argentina; ou bens situados em outro país) 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).

Segundo estudos realizados pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada)⁶⁹, o referido imposto é de competência do governo central da Argentina e foi instituído diante da extinção do Imposto sobre Heranças. As principais modificações na estrutura do imposto foram em relação à sua base de cálculo, que se alterou da seguinte forma: entre 1973 e 1989 era a riqueza líquida do contribuinte, ou seja, o patrimônio deduzido de todas as despesas, mas a partir de 1991 passou a ser a riqueza bruta.

Na tabela abaixo do referido estudo do IPEA, restou demonstrada a composição dos bens tributados no ano fiscal de 2008, com o total de 260.428 declarações:

Tabela 1
Composição dos bens tributados pelo Imposto sobre os Bens Pessoais na Argentina: exercício fiscal 2008.

<i>Tipo do Bem</i>	<i>Partic. (em %)</i>	<i>Tipo do Bem</i>	<i>Partic. (em %)</i>
Imóveis	39,8	Ações, Títulos e demais Participações Sociais	6,5
Automotores	6,1	Créditos, Obrigações Negociáveis e Debêntures	9,1
Embarcações	0,1	Depósitos em Dinheiro e Dinheiro Efetivo	17,2
Aeronaves	0,1	Bens Móveis, Semimóveis e Pessoais	4,4
Quotas de Empr. de Capital Fechado	12,7	Outros Bens	3,9

Fonte: Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Argentina

Nota-se que os imóveis e os ativos financeiros (títulos, participações sociais, créditos, obrigações negociáveis, debêntures e depósitos em dinheiro) compuseram a maior parte da base tributária do imposto (aproximadamente 40%) e os ativos financeiros, aproximadamente 33%. O fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano.

Em 2020, após amplo debate no país, senadores que se alinham ao Governo aprovaram a *Ley 27605 de 18 de dezembro de 2020*, chamada de “*Aporte solidario y extraordinario para ayudar a a morigerar los efectos de la pandemia*”⁷⁰ que, por sua vez, tributa o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas residentes na Argentina, assim como as que se encontram nas

⁶⁹ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As Discussões Sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <[111230_NotaTecnicaDinte7\(ipea.gov.br\)](http://111230_NotaTecnicaDinte7(ipea.gov.br))> Acessado em 09/05/2021.

⁷⁰ ARGENTINA. Ley n° 27.605, de 18 de dezembro de 2020. **Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia**. Disponível em: <<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/238732/20201218>>. Acesso em 10/05/2021.

chamadas jurisdições não cooperantes ou naquelas com baixa ou nenhuma tributação (conceitos definidos pela lei argentina do imposto de renda), e as pessoas jurídicas e físicas residentes no exterior, mas somente sobre os bens sob a jurisdição argentina⁷¹. O percentual de taxação varia entre 2% e 3,5%, quando a fortuna declarada ao Tesouro ultrapassar 35 milhões de dólares (181 milhões de reais).

Importante acrescentar que a oposição considerou o imposto confiscatório e alertou que isso desestimulará os investimentos.

4.2 França

Segundo estudo do IPEA⁷², o “Impôt sur les Grandes Fortunes” foi instituído na França em 1981 e, inicialmente, abrangia a propriedade de pessoas físicas e jurídicas, mas em 1984 foi restrito ao patrimônio das pessoas físicas. Segundo o referido estudo, em 1986, o imposto era pago apenas por 0,5% (meio por cento) das famílias francesas (84.700 famílias), e foi então abolido pelo novo Parlamento. Após isso, em 1988, o Impôt Solidarité sur la Fortune (ISF) foi reinstituído pelo governo nos moldes existentes atualmente.

Ainda consoante o estudo do IPEA anteriormente citado, a legislação francesa isenta, a título exemplificativo, alguns instrumentos de trabalho, os direitos autorais e artísticos e os ativos de importância artística, histórica ou ecológica, bem como coleções e móveis.

Quanto às alíquotas, são progressivas e variam de 0,55% a 1,8%, incidindo sobre a riqueza líquida que exceder a 800 (oitocentos) mil euros. Importante, ademais, ressaltar trecho do referido estudo, onde se demonstra a previsão de um alívio fiscal:

Uma vez pago o ISF, sua soma com o Imposto de Renda não pode ser superior a 50% da renda bruta. Outra redução importante é o fato de o imóvel de residência do contribuinte sofrer uma redução de 30% na avaliação, e as demais propriedades, se forem alugadas, entre 20% e 40% de desconto.

⁷¹ FERREIRA, Victor; JESUS, Arthur Pereira de.; NETO, Nilo da Rocha Marinho. Tributação Sobre Grandes Fortunas como Solução para a Crise Econômica Ocasionalada pelo COVID-10. *Law Review*. v. 1, n. 1, 2021. p. 6-7.

⁷² CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. **As Discussões Sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011, p. 20. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acessado em 06/10/2020.

A França é especialmente emblemática em relação à tributação sobre as riquezas, considerando a questão da fuga de capitais. Um exemplo clássico de fuga de capitais é o caso do ator milionário Gerard Depardieu que, em 2012⁷³, se mudou para a Bélgica ao se sentir injustiçado com o aumento de impostos para pessoas que ganham acima de US\$ 1,32 milhões na França. A medida do governo cobra 75% (setenta e cinco por cento) de imposto sobre a renda dessas pessoas. Além disso, Bernard Arnault, dono do conglomerado de luxo Louis Vuitton, pediu cidadania belga e acompanhou Depardieu na saída da França.

A mais, o economista Pichet⁷⁴, em estudo feito em 2007, constatou que os contribuintes que estão aptos a contribuir nas alíquotas mais baixas do ISF tendem a cometer fraudes, como declarar valor menor do seu patrimônio, ou a simples omissão, já os contribuintes submetidos a alíquotas maiores tendem a mudar de domicílio fiscal, como é o caso acima exemplificado.

Emmanuel Macron⁷⁵, atual presidente da França, criticou o tributo, sob o argumento de que seria injusto tributar adicionalmente aqueles que investiam na economia real e, após sua eleição, o imposto foi substituído pelo “Impôt sur la Fortune Immobilière (IFI), que passou a incidir, a partir de janeiro de 2018, de forma exclusiva sobre as fortunas imobiliárias, o que, conforme aponta o estudo, afastou-o do conceito de Imposto sobre Fortunas estabelecido pela OCDE.

4.3 Colômbia

Conforme estudo do IPEA, na Colômbia, foi introduzido em 1986 o Impuesto al Patrimonio, que foi posteriormente extinto em 1991, e reintroduzido para o período 2003-2006 para financiar o gasto com o combate às guerrilhas e, em 2007, foi prorrogado até 2010, para financiar as situações de calamidade pública decorrentes das chuvas e, posteriormente, prorrogado até 2018.

⁷³ TOLOTTI, Rodrigo. Com França em crise, milionários deixam o país para evitar impostos. *NET*, São Paulo, dez. 2012. Infomoney. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/mercados/com-franca-em-crise-milionarios-deixam-o-pais-para-evitar-impostos/>>. Acesso em 10/05/2021.

⁷⁴ PICHET, Eric. The Economic Consequences of the French Wealth Tax. *La Revue de Droit Fiscal*, v. 14, 2007, p. 2-25.

⁷⁵ INSPER, Núcleo de Pesquisa em Tributação (2020). **Relatório de Pesquisa: Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Relat%C3%B3rio-Insper-IGF-Internacional.pdf>>. Acesso em 10/05/2021.

Com base no trecho da Nota técnica de Carvalho Jr, é possível verificar que o *Impuesto al Patrimonio*, junto ao Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital, incide de maneira considerável no patrimônio tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas:

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.

A Colômbia, atualmente, vive um cenário caótico em razão da rejeição da população a uma Reforma Tributária apresentada pelo governo em abril de 2021. Inclusive, diante dos protestos da população frente a um aumento absurdo da carga tributária do país, o presidente Iván Duque Márquez retirou o Projeto da pauta do Congresso, o que ocasionou a saída do Ministro da Fazenda (criador do projeto) do governo⁷⁶.

Dentre outras medidas, a reforma também criaria um imposto temporário sobre a riqueza de pessoas físicas, quando seus ativos líquidos ultrapassassem US\$ 1,3 milhão (R\$ 7,11 milhões)⁷⁷.

4.4 Uruguai

Desde 1989, o Imposto ao Patrimônio (*Impuesto al Patrimonio*) passou a incidir no Uruguai sobre a riqueza líquida de pessoas físicas e jurídicas, que ultrapassem o montante de 2,21 milhões de pesos uruguaios (US\$ 116 mil em set/2011), com alíquotas progressivas para residentes que variam de 0,7% a 2,0% e alíquota única de 1,5% para não residentes, segundo a Nota técnica do IPEA. Além disso, o país aplica alíquota de 3,5% sobre aplicações financeiras, recolhida compulsoriamente pelas próprias instituições financeiras.

⁷⁶ QUESADA, Juan Diego. Ministro da Fazenda da Colômbia pede demissão após protestos contra seu projeto de reforma tributária. *.NET*, Bogotá, mai. 2021. EL País. Disponível em: <<https://brasil.elpais.com/internacional/2021-05-04/renuncia-o-ministro-da-fazenda-da-colombia-que-promoveu-reforma-tributaria.html>>. Acesso em 10/05/2021.

⁷⁷ VASSALLO, Roberta. Entenda as diferenças entre a polêmica reforma tributária da Colômbia e a brasileira. *.NET*, mai. 2021. EXAME Disponível em: <<https://exame.com/mundo/entenda-as-diferencas-entre-a-reforma-tributaria-colombiana-e-a-brasileira/>>. Acesso em 10/05/2021.

Pelo estudo do IPEA⁷⁸, o imposto representou entre 4,1% e 6,5% das receitas do governo geral entre os anos de 1996 e 2010, sendo que a tributação do patrimônio de pessoas jurídicas equivaleu à maior parte do total arrecadado, que representou 95% em 2010. Houve crescimento na arrecadação de 3,7 bilhões de pesos uruguaios em 1996 para 9 bilhões em 2010 (preços correntes de 2010), mas, posteriormente, esta arrecadação caiu.

4.5 Noruega e Suíça

Segundo o estudo do Insuper anteriormente citado⁷⁹, o imposto sobre fortunas foi instituído na Suíça em 1840 e, atualmente, representa 3,6% de sua arrecadação, sendo sua base de cálculo a riqueza líquida, consistente na diferença entre ativos e passivos que reduzam o patrimônio do contribuinte.

A Suíça, dentre outros países, possui uma peculiaridade, considerando a competência municipal para cobrança do *Wealth Tax*. Ainda conforme o estudo de Pedro Humberto Bruno de Carvalho do IPEA⁸⁰, as alíquotas podem ser progressivas ou não e variam entre 0,2% e 1% a depender da região. Ademais, os não residentes que não têm renda ou propriedade em território suíço estão isentos do Imposto de renda e do *Wealth Tax* e os limites de isenção também variam, podendo ser de 50 mil a 200 mil francos suíços, conforme legislação de cada região⁸¹.

Consoante descrito por Jorge Abrahão de Castro e Marcio Pochmann⁸², é possível observar que a mesma peculiaridade se aplica à Noruega, que possui o imposto como de competência subnacional, funcionando como substitutos ou complementos de outros impostos de governos locais. Abaixo algumas considerações importantes do autor sobre o imposto:

O imposto sobre a fortuna na Noruega tem uma alíquota agregada de 0,85%, sendo 0,7% para as comunas e 0,15% para o governo central, sob um limite de isenção nacional de 1,48 milhão de coroas norueguesas (150 mil euros em dezembro de

⁷⁸ CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. **As Discussões Sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011, p. 20. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acessado em 06/10/2020.

⁷⁹ INSPER, Núcleo de Pesquisa em Tributação (2020). **Relatório de Pesquisa: Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Relat%C3%B3rio-Insper-IGF-Internacional.pdf>>. Acessado em 10/05/2021.

⁸⁰ CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. Op. cit., 2011.

⁸¹ *Ibid.*

⁸² CASTRO, Jorge; POCHMANN, Marcio (Org.). **Brasil: Estado social contra a barbárie**. São Paulo : Fundação Perseu Abramo, 2020, p. 113-114.

2018). As receitas tributárias representaram aproximadamente 1,4% e 7% das receitas do governo central e local, respectivamente, e no total 0,5% do PIB do país. Segundo o Reino da Noruega/Ministério Real das Finanças (2015), o imposto recaiu sobre 35% de todos os cidadãos noruegueses entre 2000 e 2004, porém essa participação se reduziu para 15% a partir de 2010, devido ao aumento do limite de isenção.

Na Suíça, tal como no caso da Noruega, importante ressaltar que este imposto afeta grande parte da classe média e não só as grandes fortunas, o que não se aplica ao conceito da previsão do art. 153, VII, da Constituição Federal.

No caso da Suíça, especificamente, o IGF é autodeclarado e pago anualmente, sem rastreamento institucional de riqueza por parte do Estado, o que gera margem para subdeclaração e evasão fiscal. A autodeclaração se deve ao fato de que autoridades fiscais só podem acessar informações bancárias pessoais se uma pessoa for suspeita de um crime⁸³.

4.6 Alemanha

Segundo Cid Heráclito, na Alemanha⁸⁴, o Tribunal Constitucional considerou inconstitucional o imposto, sob o fundamento de que a soma do imposto sobre o patrimônio com o imposto de renda não poderia ser maior do que a metade da renda do contribuinte e, por esse motivo, seria confiscatório o imposto sobre a riqueza. Sobre este ponto, melhor detalha o estudo do IPEA⁸⁵

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.

Como importante influenciador do Direito Brasileiro, não se pode ignorar o entendimento do Tribunal Alemão em relação à inconstitucionalidade do imposto.

⁸³ BRAGA, João Pedro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. *NET*, abril 2020. IBRE: Instituto Brasileiro de Economia. Disponível em: <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 11/05/2021.

⁸⁴ QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. Paginação irregular.

⁸⁵ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011, p. 18. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acessado em 06/10/2020. Acesso em: 06/10/2020.

Com isso, cumpre agora analisar os argumentos contrários e favoráveis ao IGF, principalmente considerando que a maioria dos países que o instituíram voltaram atrás, por uma série de razões atualmente apontadas pelos estudiosos do tema.

5. ARGUMENTOS CONTRÁRIOS E A FAVOR DO IGF

O Imposto sobre Grandes Fortunas é frequentemente apontado como uma possível solução para o problema da desigualdade de renda no Brasil. Entretanto, existem também os que defendem a inviabilidade da instituição deste imposto, pois entendem que há mais prejuízos do que benefícios.

5.1 Justiça fiscal, redistribuição de riquezas e confisco

Como já exposto anteriormente, o objetivo principal do IGF seria de promover a justiça fiscal, uma vez que busca nas “grandes fortunas” a receita tributária para distribuição de renda e aplicação em políticas sociais. Nesse sentido, é inegável que a intenção do IGF é legítima, pois o combate à desigualdade social é uma pauta que deve ser priorizada no país, no entanto, importante pontuar a análise de Carvalho Jr.⁸⁶, na qual ele explica que se faz necessário adotar alíquotas baixas, por se tratar de um imposto de tributação anual e recorrente sobre a propriedade, de modo que alíquotas mais altas poderiam caracterizar efeito de confisco, vedada na Constituição Federal de 1988.

Ocorre que, por ter de incidir em alíquotas baixas diante de toda a carga tributária já existente sob pena de confisco ao patrimônio do contribuinte, aliado ao fato de que atingirá parcela ínfima da população, talvez o produto arrecadado nem justifique o esforço para materializar esta nova exação, tampouco seja possível, na prática, materializar qualquer tipo de justiça fiscal efetiva apenas com o IGF.

5.2 Pluritributação

Diante dos Projetos analisados, a “grande fortuna” foi conceituada como um conjunto de bens que formam o patrimônio objeto de incidência do IGF. Em curta análise aos tributos

⁸⁶ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011, p. 11-12. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acessado em 06/10/2020. Acesso em 06/10/2020.

que compõem o Sistema Tributário Nacional, nota-se que o contribuinte já está sujeito ao pagamento de diversos outros impostos sobre o patrimônio, tais como o, IPVA, ITR e IPTU, além dos demais incidentes sobre a renda. Nesse sentido, nas lições de Ives Gandra⁸⁷:

(...) há de se compreender a dificuldade extrema em conceituar o referido imposto, mormente levando-se em consideração que já existem três impostos patrimoniais na Constituição (IPTU, IPVA e ITR)

É importante pontuar, no entanto, que alguns Projetos de Lei, como é o exemplo do PL 103/2020 anteriormente analisado, já buscam combater este ponto, quando preveem que os valores pagos a título dos tributos já incidentes sobre o patrimônio poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IGF, o que reduz sua base e, conseqüentemente, torna sua arrecadação ainda mais baixa.

5.3 Existência de outros meios proporcionais de equilíbrio e justiça fiscal

Diante da alta carga tributária já existente no país⁸⁸, criar um tributo não parecer ser o meio mais adequado ou proporcional de atingimento da justiça fiscal. Como alternativa, poderia ser proposto um ajuste na tabela do Imposto de Renda com extensão da faixa de isenção, de modo a tornar sua progressividade mais assertiva a atingir os contribuintes com maior capacidade contributiva.

Cid Heráclito⁸⁹ vai além, e propõe que a utilização mais intensa dos instrumentos já existentes de redistribuição de renda, redução das desigualdades e erradicação da pobreza, aliada à redução de despesas públicas em outras áreas e eliminação da corrupção seriam mais eficazes na redução do problema:

Os melhores instrumentos de redistribuição de renda, redução de desigualdades e erradicação da pobreza, no Brasil, são, inquestionavelmente, a previdência social, os programas sociais de educação, de saúde, de assistência social a idosos e inválidos, o “Bolsa Família” e as cotas sociais nas universidades públicas, entre inúmeros outros, afora – é claro – os investimentos em empreendimentos geradores de emprego e renda. O aumento de recursos públicos provenientes do Sistema Tributário para reforçar os programas sociais acima mencionados não deve ser obtido com a criação ou aumento de impostos, mas com a redução da despesa pública em outras áreas, eliminando-se os casos de desperdício e corrupção. Em estudo publicado na “Folha

⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**, 6ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 411.

⁸⁸ CUCOLO, Eduardo. Estudo aponta que carga tributária bateu recorde em 2019. Folha de São Paulo, 13 de mar. de 2020. Disponível em: <<https://revistaforum.com.br/brasil/numero-de-bilionarios-cresce-no-brasil-e-no-mundo-mesmo-com-crise-gerada-pela-covid/>>. Acesso em: 05 de mai. de 2021

⁸⁹ QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. Paginação irregular.

de S. Paulo”, em 4/9/2011, o economista Marcos Fernandes da Silva, da Fundação Getúlio Vargas, em um cálculo feito ‘a partir de informações de órgãos públicos de controle, mostra que R\$ 40 bilhões foram perdidos com a corrupção no período – média de R\$ 6 bilhões por ano, dinheiro que deixou de ser aplicado na provisão de serviços públicos.

Ademais, no cenário de grande desigualdade de renda demonstrado, e diante do aprofundamento da crise econômica ocasionada pela pandemia da COVID-19, há que se observar que existem outros meios mais rápidos e práticos ao combate à desigualdade de renda que podem, inclusive, ter resultados arrecadatários maiores, vez que atingiria um número maior de contribuintes que o IGF não alcançaria, como seria o exemplo ao tornar mais progressivo o Imposto de Renda.

Para o cenário da COVID-19, não como uma medida de justiça fiscal, mas como custeio do estado de calamidade pública, como muitos dos Projetos de Lei se propõem a justificar o IGF, existe também a figura de caráter urgente do empréstimo compulsório, também de competência da União⁹⁰, que poderia ser estudada para este fim, por exemplo, mas que com certeza traria tantos impactos negativos quanto a própria instituição do IGF em si. Assim, não parece adequada a fundamentação deste imposto sob esta ótica, por essa e outras razões já expostas anteriormente.

5.4 Desestímulo à aquisição de patrimônio e fuga de capitais

Para escapar da tributação, os contribuintes podem optar por meios lícitos (elisão fiscal) em decorrência de um planejamento tributário, ou de meios ilícitos (evasão fiscal). Segundo estudo publicado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ em 2019⁹¹, a arrecadação tributária no Brasil poderia se expandir em 23,1%, caso fosse possível eliminar a evasão tributária. Assim, é possível observar que o Brasil sofre com a evasão fiscal, o que ocasiona uma perda considerável da arrecadação em decorrência de atos ilícitos.

⁹⁰ “(...) Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (...)”. BRASIL, **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: 1988.

⁹¹ SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018**. Brasília DF: [s. n.], 2019, p. 1-18. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/quanto-custa-o-brasil-para-voce-%20sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018.pdf>>. Acesso em 10/05/2021.

A publicação *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*⁹² da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) aduz que um dos principais fatores que levaram à extinção dos Impostos Sobre Grandes Fortunas no cenário estrangeiro foram os custos para a eficiente arrecadação e fiscalização, aliada à fuga de capitais (na figura da elisão fiscal), o que gerou questionamentos se de fato a implementação era benéfica considerando o produto da arrecadação.

Nas lições de Ricardo Alexandre⁹³, a elisão fiscal é entendida da seguinte forma:

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verifica o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa.

O exemplo da França é o mais fatídico, pois houve, de fato, a fuga de capitais quando se elevou absurdamente a tributação dos mais ricos. Além disso, o estudo do Insper anteriormente referenciado demonstrou o baixo potencial arrecadatório do IGF, que pode não compensar o verdadeiro desestímulo que sua instituição geraria em relação à aquisição de patrimônio, o que também pode afetar diretamente a arrecadação por outros tributos já incidentes.

No Brasil, considerando a alta carga tributária já existente, a criação de um imposto como o IGF poderia, de fato, levar à elisão fiscal, o que poderia ser desastroso, pois o país já suporta prejuízo considerável decorrente da sonegação de impostos e, atualmente, já passa por considerável perda de investimentos⁹⁴.

5.5 Dificuldade na avaliação dos bens e inócua arrecadação para os fins que pretende

Dentre os pontos negativos, pode-se citar, também a dificuldade em avaliar os bens que comporiam o patrimônio das grandes fortunas. Como exemplo, pode-se citar as joias de inenso valor, bens de valor histórico, objetos de arte e/ou coleção, que são facilmente

⁹² OECD. *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, n. 26, **OECD Publishing**, Paris, 2018. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>>. Acesso em 09/05/2021.

⁹³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, p. 341.

⁹⁴ BARBOSA, Marina. Estrangeiros retiram US\$ 8,5 bilhões de aplicações brasileiras em 2020. *NET*, jan. 2021. Correio Braziliense. Disponível em: <<https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2021/01/4902937-estrangeiros-retiram-uss-85-bilhoes-de-aplicacoes-brasileiras-em-2020.html>>. Acesso em 11/05/2021.

ocultáveis e deveriam ter seus critérios de avaliação dispostos nos Projetos. A dificuldade é tão latente, que em um dos Projetos de Lei analisados (277/2008), não foi possível determinar estas questões, pelo que se utilizou da previsão de uma lei ordinária posterior para tratar este ponto, o que é inconstitucional.

Além disso, como já demonstrado pelos estudos em que o presente trabalho se baseou, a arrecadação com o IGF é historicamente baixa em outros países, a exemplo da Noruega, que atualmente mantém este tipo de tributação, como anteriormente exposto, em que o percentual da arrecadação do tributo em 2018 foi de 1,1% em relação à arrecadação total, o que, certamente, é resultante da ínfima quantidade de contribuintes que o tributo atinge.

CONCLUSÃO

Após a análise dos Projetos de Lei que visaram regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas, é possível entender o motivo pelo qual nenhum deles foi aprovado. A similaridade entre os Projetos no sentido de serem pouco detalhados, muitos deles possuindo apenas 6 ou 7 artigos, com diversos erros materiais e disposição de poucas medidas de combate à fuga de capitais, faz com que, de fato, seja possível observar a falta de empenho e interesse político em instituir este imposto no ordenamento jurídico brasileiro.

Cabe pontuar que, apenas nos Projetos mais recentes, dispõe-se de medidas de combate à evasão fiscal, como a aplicação de multas para casos de subavaliação e ocultação do bem e do seu proprietário, por exemplo. Muitos Projetos antigos sequer tiveram essa preocupação.

Ao analisar os pontos positivos e negativos, verifica-se que, de fato, que o argumento da justiça fiscal merece destaque, considerando a alta concentração de renda do país. No entanto, também é possível concluir que, diante da alta carga tributária já existente no Brasil, talvez seja mais adequado repensar e adequar outras ferramentas já existentes para a redução desta desigualdade, como seria o exemplo de ajustar a própria tabela do Imposto de Renda, ampliando a faixa de isenção e tornando maior a alíquota para quem auferir renda em grandes valores.

Outro ponto importante é o alto índice de corrupção que assola o país. A falta de retorno em políticas públicas é evidente, apesar da já alta carga tributária existente. Portanto, não faz sentido entender que uma forma viável de promover a redução de desigualdade é onerar ainda mais o contribuinte. Isto porque, o que se vê com muita frequência, é o desvio de finalidade de recursos com os quais poderia haver a materialização de políticas públicas. Muitas vezes, estes recursos são desviados, inclusive, para atendimento de interesses individuais escusos e corruptos.

Além disso, considerando que o fato gerador do IGF, na maior parte dos Projetos de Lei analisados, é a titularidade de um patrimônio vultoso, por que não estudar um ajuste dos impostos já existentes sobre o patrimônio para torná-los mais efetivos no combate à justiça fiscal? A título de exemplo, como se pôde verificar, alguns estados do país possuem alíquota

máxima de 8% (oito por cento) para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de modo que a postura de outros países no cenário internacional é inversa⁹⁵.

O Imposto sobre Grandes Fortunas tem altas chances de se configurar um confisco ao patrimônio do contribuinte e se revelar inconstitucional, visto que, pelas razões já expostas, não necessariamente atingirá as tais “grandes fortunas” tal como é desenhado. Até mesmo porque os ricos dele podem facilmente escapar.

A fuga de capitais é, de fato, o principal problema em relação ao IGF. Isto porque, como já exposto no exemplo da experiência francesa, a tendência é de que os contribuintes com grandes fortunas, tais como definidas nos Projetos, tenham facilidade em deslocar o seu patrimônio para outro país, caso repare que a carga tributária do país atual não lhe é mais proveitosa de modo que seja viável permanecer, cabendo a observação de que afugentar investidores não parece ser o que o Brasil precisa no momento.

Sendo assim, a questão da necessidade de instituição de um novo imposto, considerando um país que já possui uma alta carga tributária, deve ser encarada de forma séria e realista, para que a população não se deixe levar pela beleza da teoria, principalmente diante da impossibilidade orçamentária de vinculação das receitas dos impostos. Quem poderia garantir que a receita proveniente do IGF, só por assim sê-la, seria utilizada para os fins prometidos? Se estamos face a um doloroso problema de desigualdade social, não é por falta da incidência de tributo, pois são muitos os que já existem, mas pela má gestão dos recursos provenientes dos tributos atualmente existentes.

Talvez este novo imposto apenas caia na vala comum dos demais, o que torna desnecessária a criação de uma nova figura tributária para cumprir a finalidade que outras ferramentas, e caso se queira utilizar da tributação, outros tributos, já existentes na ordem jurídica brasileira poderiam cumprir, se repensadas suas alíquotas.

Isto porque, em que pese a boa intenção do legislador, o baixo potencial arrecadatário do IGF pode torná-lo incapaz de promover o seu fim primordial, que é a redução de desigualdade de renda, pois ele incidiria sobre população exígua, caracterizando a baixa arrecadação e a impossibilidade de atingimento de seus fins. E se aumentado em demasia, pode atingir o confisco, vedado pela Constituição.

⁹⁵ Gráfico “Herança x Doação no Mundo”. UOL. Disponível em: <<http://arte.folha.uol.com.br/graficos/d4A1J/>>. Acesso em 11/05/2021.

Cabe ressaltar, adicionalmente, que a criação deste imposto, aumentaria, de forma inevitável, o contencioso tributário já existente no país. A judicialização seria inevitável, diante das diversas nuances confiscatórias que os Projetos de Lei foram incapazes de se debruçar e detalhar. Inclusive, um dos Projetos analisados prevê uma alíquota única sobre o patrimônio (PLS 128/2008), sem explicar, ao menos, o porquê de o valor estabelecido ser considerado uma “grande fortuna”, o que termina por ser vago, aleatório e altamente criticável.

Ressalta-se, por fim, que os estudos em relação ao custo/benefício do IGF no Brasil precisam ser mais detalhados e esclarecedores do que são atualmente, pois, ao longo da pesquisa para este trabalho, pôde-se observar que os estudos relacionados ao IGF estão, predominantemente, ligados ao âmbito jurídico, não havendo muitos trabalhos embasados em estudos contábeis e/ou financeiros que embasem sua criação.

Portanto, no cenário atual, este tributo se mostra ineficiente aos fins a que se propõe (redistribuição de renda e riqueza), além de ter alto potencial de confiscar o patrimônio do contribuintes atingidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- ARAÚJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.
- ARGENTINA. **Ley n° 27.605, de 18 de dezembro de 2020**. Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia. Disponível em: <<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/238732/20201218>>. Acesso em 10/05/2021.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 28.
- BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rosane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1974/1/TD_811.pdf>. Acesso em 10/04/2021.
- BARBOSA, Marina. Estrangeiros retiram US\$ 8,5 bilhões de aplicações brasileiras em 2020. *.NET*, jan. 2021. Correio Braziliense. Disponível em: <<https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2021/01/4902937-estrangeiros-retiram-uss-85-bilhoes-de-aplicacoes-brasileiras-em-2020.html>>. Acesso em 11/05/2021.
- BRASIL, **Código Tributário Nacional** (1966). Brasília, DF. Câmara dos Deputados, 1966.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 204-205.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 12. ed. Brasília: Universitária de Brasília, 2004, p. 416.
- BRAGA, João Pedro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. *.NET*, abril 2020. IBRE: Instituto Brasileiro de Economia. Disponível em:

<<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil>>. Acesso em 11/05/2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 277/2008**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38814>>. Acesso em 05/05/2021

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 950/2011**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=497550>>. Acessado em: 05/05/2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 924/2020**. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241837>>. Acessado em: 05/05/2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 103/2020**. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2249924>>. Acessado em: 05/05/2021.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil – 2012** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília: 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em 08/04/2021.

BRASIL, Receita Federal. **Tabela do Imposto de Renda**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acessado em 05/05/2021.

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 315, de 2015**. Disponível em:< <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>>. Acessado em 05/05/2021

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 50, de 2020**. Disponível em:< <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>>. Acessado em

05/05/2021

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>>. Acessado em 05/05/2021

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 162, de 1989**. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1487>>. Acessado em 05/05/2021

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 128, de 2008**. Disponível em:<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-letter/documento?dm=3377592&ts=1594029153297&disposition=inline>>. Acessado em 05/05/2021

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. *NET*. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4733958>> Acessado em: 10/05/2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2898**. Relator Ministro Dias Toffoli. DJe: 03/12/2018. Disponível em:<<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur395697/false>>. Acessado em 05/05/2021.

BRASIL, Unafisco Nacional. **Imposto sobre Grandes Fortunas**: Definição da arrecadação, alíquota e limite de isenção ideais, perfil dos contribuintes, tabela progressiva e recursos para a crise resultante da pandemia da Covid-19. São Paulo: Núcleo Cinco, 2020. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>. Acesso em 08/04/2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRANÇA, Thais. Imposto sobre fortunas perde espaço no mundo rico, diz estudo do Insper. *.NET*, São Paulo, jul. 2021. Folha de São Paulo. Disponível: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/imposto-sobre-fortunas-perde-espaco-no-mundo-rico-diz-estudo-do-insper.shtml>>. Acesso em 10/05/2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acessado em 05/05/2021.

CASTRO, Jorge; POCHMANN, Marcio (Org.). **Brasil: Estado social contra a barbárie**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 7.

CUCOLO, Eduardo. Estudo aponta que carga tributária bateu recorde em 2019. Folha de São Paulo, 13 de mar. de 2020. Disponível em: <<https://revistaforum.com.br/brasil/numero-de-bilionarios-cresce-no-brasil-e-no-mundo-mesmo-com-crise-gerada-pela-covid/>>. Acesso em: 05 de mai. de 2021

FERREIRA, Victor; JESUS, Arthur Pereira de.; NETO, Nilo da Rocha Marinho. Tributação Sobre Grandes Fortunas como Solução para a Crise Econômica Ocasionalada pelo COVID-10. **Law Review**. v. 1, n. 1, 2021. p 59-93.

Gráfico “Herança x Doação no Mundo”. *.NET*. UOL. Disponível em: <<http://arte.folha.uol.com.br/graficos/d4A1J/>>. Acesso em 11/05/2021.

INSPER. Núcleo de Pesquisa em Tributação (2020). **Relatório de Pesquisa: Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Relat%C3%B3rio-Insper-IGF-Internacional.pdf>>. Acessado em 10/05/2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2018. Paginação Irregular.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**, 6ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OECD. The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD, OECD Tax Policy Studies, n. 26, **OECD Publishing, Paris**, 2018, p. . Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>>. Acesso em 09/05/2021.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2004.

PICHET, Eric. The Economic Consequences of the French Wealth Tax. **La Revue de Droit Fiscal**, v. 14, 2007, p. 2-25.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Trad. André Telles da edição francesa de 1997. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. **O Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. Paginação Irregular.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. *Liberdade e Patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas. Carta Mensal*. CNC: Rio de Janeiro, n. 467, fev./1994, p. 13-23.

QUESADA, Juan Diego. Ministro da Fazenda da Colômbia pede demissão após protestos contra seu projeto de reforma tributária. *.NET*, Bogotá, mai. 2021. El País. Disponível em: <<https://brasil.elpais.com/internacional/2021-05-04/renuncia-o-ministro-da-fazenda-da-colombia-que-promoveu-reforma-tributaria.html>>. Acesso em 10/05/2021.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima. A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo. In: _____ (Coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008.

ROCHA, Lucas. Número de bilionários cresce no Brasil e no mundo mesmo com crise gerada pela Covid. *.NET*, Revista Fórum, Rio de Janeiro, 6 de abr. de 2021. Disponível em: <<https://revistaforum.com.br/brasil/numero-de-bilionarios-cresce-no-brasil-e-no-mundo-mesmo-com-crise-gerada-pela-covid/>>. Acesso em: 08/04/2021.

SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** In: SICSÚ, João. *Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)*. São Paulo: Boitempo Editorial, 2007.

SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018**. Brasília DF: [s. n.], 2019, p. 1-18. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/quanto-custa-o-brasil-para-voce-%20sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018.pdf>>. Acesso em 10/05/2021.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. v. 2. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996.

TEVES, Miria Onofre. **Ensaio Sobre a Justiça Distributiva**. [s. n.], 2020.

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

TOLOTTI, Rodrigo. Com França em crise, milionários deixam o país para evitar impostos. *.NET*, São Paulo, dez. 2012. Infomoney. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/mercados/com-franca-em-crise-milionarios-deixam-o-pais-para-evitar-impostos/>>. Acesso em 10/05/2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASSALLO, Roberta. Entenda as diferenças entre a polêmica reforma tributária da Colômbia e a brasileira. *.NET*, mai. 2021. Exame. Disponível em: <<https://exame.com/mundo/entenda-as-diferencas-entre-a-reforma-tributaria-colombiana-e-a-brasileira/>>. Acesso em 10/05/2021.